Anhangs B Nr. 5 der Zweiten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern.

2. **Es steht den Mitgliedstaaten für die Anwendung der Mehrwertsteuer nicht frei, eine Nebenleistung wie die Einziehung des Nachnahmebetrages und die Leistung der Beförderung von Gegenständen gesondert zu behandeln.**

3. **Der nationale Richter hat Artikel 6 Absatz 2 der Zweiten Richtlinie in Verbindung mit Anhang B Nr. 5 zu beachten.**

Kutscher Mertens de Wilmars Mackenzie Stuart

Pescatore Sørensen O'Keeffe Touffait

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. Juni 1979.

Der Kanzler

A. Van Houtte

Der Präsident

H. Kutscher

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 8. MAI 1979

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

In dem Ausgangsverfahren, das dieser Rechtssache zugrunde liegt, geht es wie in den verbundenen Rechtssachen 181/78 und 229/78, zu denen ich eben Stellung genommen habe, um die Vereinbarkeit des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968 (Wet op de Omzetbelasting vom 28. 6. 1968, Staatsblad 329) mit der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 (67/228/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1303).

Dem Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Aktiengesellschaft Nederlandse Spoorwegen, Klägerin des Ausgangsver-

fahrens, ist eine Unternehmerin im Sinne des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968, die die Beförderung von Personen und Gütern betreibt.

Ihr Tochterunternehmen, die Aktiengesellschaft Van Gend & Loos, mit der die Klägerin als steuerliche Einheit im Sinne des niederländischen Steuerrechtes angesehen wird, befaßt sich unter anderem mit der Besorgung von Nachnahmesendungen, für die neben dem Frachtpreis eine besondere Vergütung für den Einzug des Kaufpreises der Waren vor ihrer Aushändigung an die Empfänger vereinbart wird. Van Gend & Loos stellte diese sogenannte Nachnahmeprovision, um die Umsatzsteuer erhöht, ihren Auftraggebern in Rechnung und nahm die Steuer in ihre Steuererklärung auf. Die Klägerin setzte diese Inkassos nicht als Leistungen im Sinne des Artikels 11 des niederländischen Umsatzsteuergesetzes an und machte Vorsteuerabzug gemäß Artikel 15 Absatz 1 dieses Gesetzes geltend.

Die niederländischen Steuerbehörden erhoben diese abgezogene Vorsteuer in Höhe von 467 076 HFL für den Zeitraum von 1970 bis einschließlich 1974 mit der Begründung nach, daß das Einziehen des Kaufpreises eine Leistung darstelle, die neben dem Transport der Ware gesondert erbracht werde. Demnach handle es sich hierbei um eine Dienstleistung im Sinne des Artikels 11 Buchstabe j des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968, wonach „die Kreditbewilligung, die Übertragung, die Einziehung und die Bezahlung von Geldforderungen, Giro-, Scheck- und Kontokorrentverkehr" von der Umsatzsteuer ausgenommen sind.

Die Klägerin focht diesen Bescheid vor der Tariefcommissie an, indem sie unter anderem geltend machte, daß die Einziehung der Nachnahme eine Nebenleistung zur Beförderung von Gegenständen im Sinne der Zweiten Ratsrichtlinie zur Harmonisierung der Mehrwertsteuern darstelle und deshalb in den Niederlanden zu versteuern sei. Zur Begründung berief sie sich auf Artikel 6 Absatz 2 dieser Richtlinie, der lautet:

„Die in dieser Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über die Besteuerung der Dienstleistungen sind nur für die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen verbindlich",

und im Zusammenhang damit auf Nummer 5 des Anhangs B, der folgende Dienstleistungen aufführt:

„Beförderung und Lagerung von Gegenständen sowie Nebenleistungen".

Ferner verwies die Klägerin auf Nummer 10 des Anhangs A (zu Art. 6 Abs. 2) der Richtlinie, die bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten sehen soweit wie möglich davon ab, die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen zu befreien".

Die Tariefcommissie wies die Klage unter anderem mit der Begründung ab, daß die in der genannten Nummer 10 den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis eine Berufung auf Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie ausschließe und somit Artikel 11 Buchstabe j des niederländischen Umsatzsteuergesetzes nicht gegen diese Richtlinie verstoßen könne. Die Frage, ob die Einziehung des Kaufpreises als eine Nebenleistung im Sinne von Nummer 5 des Anhangs B der Zweiten Richtlinie angesehen werden kann, wurde deshalb offengelassen. Weiterhin stellte die Tariefcommissie noch fest, daß eine Berufung auf die Zweite Richtlinie in jedem Fall für die Zeitabschnitte bis zum 1. Januar 1972 ausgeschlossen sei, weil die Richtlinie erst zu diesem Zeitpunkt in Kraft getreten sei.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens legte gegen diese Entscheidung der Tariefcommissie Kassationsbeschwerde

beim Hoge Raad der Niederlande ein. Zur Begründung führte sie aus, die Tariefcommissie habe zu Unrecht die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie verneint. Die in Nummer 10 des Anhangs A (zu Art. 6 Abs. 2) der Zweiten Richtlinie gebrauchten Worte „soweit wie möglich" bedeuteten nicht, daß es den Mitgliedstaaten nach ihrem Ermessen freistehen solle, die Beförderung und die Lagerung von Gütern sowie die Nebenleistungen oder Teile davon von der Umsatzsteuer zu befreien. Wenn man davon ausgehe, daß die Einziehung des Kaufpreises eine Nebenleistung zu dem Transport von Gütern im Sinne der Richtlinie darstelle, so biete zwar Artikel 10 Absatz 3 der Zweiten Richtlinie, der es jedem Mitgliedstaat freistelle, vorbehaltlich der in Artikel 16 vorgesehenen Konsultationen andere von ihm für erforderlich gehaltene Befreiungen festzusetzen, die Möglichkeit, die Einziehung des Kaufpreises von der Umsatzsteuer zu befreien. Die Niederlande hätten aber weder gute Gründe vorgetragen noch die vorgeschriebene Konsultation durchgeführt. Außerdem habe die Tariefcommissie zu Unrecht angenommen, daß die Berufung auf die Zweite Richtlinie für den Zeitabschnitt bis zum 1. Januar 1972 ausgeschlossen sei.

Der Hoge Raad hat mit Urteil vom 24. Mai 1978 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nach Artikel 177 des EWG-Vertrags folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„I. Ist, wenn ein Beförderer sich verpflichtet hat, neben der Beförderung eines Gegenstands den Kaufpreis für diesen einzuziehen, bevor er ihn an den Empfänger aushändigt (Nachnahmevereinbarung), die Einziehung des Kaufpreises eine Nebenleistung zur Beförderung im Sinne von Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer?

II. Falls ja, steht es den Mitgliedstaaten frei, für die Anwendung der Umsatzsteuer eine Nebenleistung wie die vorgenannte Einziehung des Nachnahmebetrages in der Weise gesondert zu behandeln, daß die im Anhang B Nummer 5 genannten Leistungen der Beförderung und Lagerung von Gütern nicht von der Umsatzsteuer befreit werden, wohl aber die Nebenleistung der Einziehung?

III. a) Kann, falls die Frage II bejaht wird, der in den Schlußanträgen des Generalanwalts Van Soest genannte Schriftwechsel zwischen der niederländischen Regierung und der Europäischen Kommission als eine Konsultation im Sinne von Artikel 16 der Zweiten Richtlinie angesehen werden?

b) Falls nein, muß der nationale Richter, vor dem das Fehlen der Konsultation gerügt wird, dies beachten?

IV. Wenn die Frage II verneint wird, hat der nationale Richter, vor dem sich ein Verfahrensbeteiligter auf Artikel 6 Absatz 2 der Zweiten Richtlinie in Verbindung mit dem erwähnten Anhang B Nummer 5 beruft, dies zu beachten?"

Zu diesen Fragen nehme ich wie folgt Stellung:

1. Mit der *ersten Frage* will der Hoge Raad wissen, ob die Einziehung des Kaufpreises einer Ware durch den Spediteur vor ihrer Aushändigung an den Empfänger eine Nebenleistung zu der Beförderung und Lagerung von Gegenständen im Sinne der Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Ratsrichtlinie darstellt.

Die Klägerin vertritt hierzu die Meinung, die Eintreibung einer Forderung anläßlich der Lieferung von Waren sei zu einer typischen Nebenleistung des Transports geworden. Dies zeige schon die Praxis in den Niederlanden, nach der die Einziehung von Geldforderungen in bar in nennenswertem Umfang nur noch in Zusammenhang mit Speditionstätigkeiten erfolge. Zu diesem Schluß führe auch die Tatsache, daß der Tarif für Inkassogeschäfte des Transportunternehmers, der durch den Verkehrsminister festgelegt worden sei, wesentlich unter demjenigen Tarif liege, den die Banken für solche Geschäfte, die in dieser Branche allerdings selten vorkämen, verlangen könnten. Außerdem werde von dem Großteil der herrschenden Zivilrechtsdoktrin die Meinung vertreten, daß die Inkassoklausel ein integrierender Bestandteil des Transportvertrags und der Transportvertrag mit Nachnahmeklausel eine Ausweitung des normalen Transportvertrags sei. Deshalb könne nicht angenommen werden, daß der Steuerrichter die Steuergesetze in einem anderen Sinne interpretiere und der herrschenden Zivilrechtsdoktrin eine weitere Theorie hinzufüge. Die in Artikel 11 Buchstabe j des niederländischen Umsatzsteuergesetzes enthaltene Befreiung spiele deshalb nur noch für die normalen Eintreibungstätigkeiten eine Rolle und nicht für Inkassogeschäfte, die im Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten erfolgten. Im übrigen scheine es, daß die Einziehung von Bargeld innerhalb der Europäischen Gemeinschaften nur in den Niederlanden von der Umsatzsteuer befreit sei. Dieses Ergebnis könne bereits aus einer von der Kommission durchgeführten Umfrage entnommen werden. Aufgrund dieser Untersuchung und aufgrund eigener Nachforschungen sei festzuhalten, daß die Mehrzahl der Mitgliedsländer das Einziehen der Nachnahme als Nebenleistung zum Transport betrachteten. Zum Wortlaut der Richtlinie selbst vertritt die Klägerin die Meinung, daß zum Beispiel Vergütungen für Beladen und Entladen und ähnliche Leistungen zur Transportleistung selbst gerechnet werden müßten und der Gemeinschaftsgesetzgeber daher unter *Nebenleistung* etwas vollkommen anderes habe verstehen wollen, wie zum Beispiel die Inkassoleistung.

Die Kommission und die niederländische Regierung vertreten dagegen die Auffassung, daß die Einziehung des Kaufpreises durch den Transporteur nicht als Nebenleistung des Warentransports anzusehen sei. Beide heben hervor, daß als Nebenleistung im Sinne der Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Ratsrichtlinie nur solche Leistungen angesehen werden könnten, die notwendigerweise eng mit der Beförderung zusammenhingen und speziell dem Transport selbst dienten.

Ich glaube, daß man sich im Ergebnis dieser letzteren Auffassung anschließen muß. Dazu möchte ich zunächst daran erinnern, daß der fragliche Begriff der Nebenleistung dem Gemeinschaftsrecht entnommen ist und daher nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes nach einheitlichen Kriterien auszulegen ist, um die gleichmäßige Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht zu gefährden. Insofern ist meines Erachtens schon dem Wortlaut zu entnehmen, daß der Begriff *Nebenleistung* sich nur auf solche Leistungen erstreckt, die nicht in irgendeinem beliebigen Zusammenhang mit der Hauptleistung stehen, sondern nicht sinnvoll ohne diese erbracht werden können. Zu denken ist hier an besondere Vergütungen, die etwa für das Beladen und Entladen, für eine eventuelle Kühlung, Zählung, für das Wiegen oder Umpakken der Ware anfallen. Derartige Leistungen, die als solche sich nicht als Beförderung und Lagerung von Gegenständen darstellen, aber mit diesen in notwen-

digerweise engem Zusammenhang stehen, wollte der Rat meiner Ansicht nach mit dem allgemeinen Begriff der Nebenleistungen erfassen. Das Argument der Klägerin, derartige Leistungen gehörten zum Transport selbst und unter Nebenleistungen müsse man folglich vollkommen andere Leistungen verstehen, halte ich für nicht überzeugend.

Inkassogeschäfte sind ihrem Wesen nach nicht so eng mit dem Warentransport verbunden, daß sie als Nebenleistung dazu angesehen werden können. Es handelt sich vielmehr um Leistungen, die an sich nichts mit dem Gütertransport zu tun haben, daher genauso sinnvoll getrennt erfolgen könnten und lediglich aus Gründen der Einfachheit in Zusammenhang mit der Ablieferung der Waren getätigt werden. Dies dürfte auch der Grund dafür sein, daß nach der niederländischen Regelung die Inkassogebühren für die Einziehung der Nachnahme durch Spediteure geringer sind als die Vergütung, die für eine Einziehung durch Banken anfällt.

Im übrigen kann es auch nicht auf die in den einzelnen Mitgliedstaaten vertretene Zivilrechtsdoktrin ankommen, da einerseits die *steuerliche* Behandlung eines Sachverhalts von der *zivilrechtlichen* zu unterscheiden ist und andererseits auch die Zivilrechtsdoktrin von Land zu Land verschieden sein kann, was dann zu einer unterschiedlichen Auslegung eines gemeinschaftsrechtlichen Begriffs führen würde.

Schließlich kann die von mir vertretene Auslegung auch nicht durch die von der Klägerin angeführte rechtsvergleichende Untersuchung der Besteuerungspraxis in den Mitgliedstaaten erschüttert werden. Deren Ergebnisse ließen nur dann einen Rückschluß auf den Willen des Schöpfers der Richtlinie zu, wenn daraus zwingend abzuleiten wäre, daß alle Mitgliedstaaten die Nachnahmeeinziehung des Kaufpreises durch den Transporteur als eine Nebenleistung zur Beförderung im Sinne von Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie ansähen. Dies vermag ich jedoch aus den vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen, ganz abgesehen davon, daß sich diese zum großen Teil nicht auf amtliche, sondern auf private Quellen stützen.

Nachdem ich deshalb zu dem Schluß komme, daß die erste Frage zu *verneinen* ist, brauche ich nur noch *hilfsweise* in der gebotenen Kürze auf die restlichen Fragen einzugehen.

2. Mit der *zweiten Frage* ersucht das vorlegende Gericht um Auskunft, ob, falls man davon ausgehen sollte, daß die Einziehung des Kaufpreises eine Nebenleistung zum Gütertransport sei, nur diese, nicht aber der Gütertransport oder die Lagerung selbst, durch ein nationales Gesetz von der Besteuerung befreit werden könne.

Die steuerliche Befreiung einer solchen Nebenleistung setzt aber zunächst voraus, daß die Mitgliedstaaten im Hinblick auf die unter Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Ratsrichtlinie aufgeführten Dienstleistungen überhaupt von den Vorschriften der Richtlinie abweichen können.

Die Klägerin vertritt hierzu die Meinung, daß trotz der in Artikel 10 Absatz 3 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Möglichkeit einer Befreiung die Mitgliedstaaten aufgrund der Vorschrift der Nummer 10 des Anhangs A zu dieser Richtlinie, die bestimmt, daß die Mitgliedstaaten soweit wie möglich davon absehen, die genannten Dienstleistungen zu befreien, praktisch keinen Spielraum haben, insofern von der Richtlinie abzuweichen. Dies werde besonders deutlich in der französischen Fassung der Vorschrift durch die Wendung „dans

toute la mesure du possible". Außerdem weise nichts in dem Gesetzgebungsverfahren darauf hin, daß die Niederlande diese Befreiung für notwendig erachtet hätten. Man könne im Gegenteil daraus ersehen, daß man nur eine Praxis beibehalten wolle, die nach der alten Rechtslage bestanden habe. Zu berücksichtigen sei schließlich auch, daß die Befreiung der Nachnahmeprovision von der Umsatzsteuer in den Niederlanden allein zu einer Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen führen würde.

Daß die in Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie enthaltene Verpflichtung, die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen zu besteuern, nicht absolut ist, beweist aber schon die Existenz des Artikels 10 Absatz 3 der Richtlinie. In Nummer 19 des Anhangs A ist zu Artikel 10 Absatz 2 und 3 bestimmt, daß, soweit diese Absätze auf die in Anhang B Nummer 5 aufgeführten Beförderungsleistungen angewandt werden, sicherzustellen ist, daß die verschiedenen Verkehrsträger gleichbehandelt werden. Daraus ergibt sich eindeutig, daß gemäß Artikel 10 Absatz 3 der Richtlinie jeder Mitgliedstaat vorbehaltlich der in Artikel 16 vorgesehenen Konsultation auch von der in Artikel 6 Absatz 2 der Richtlinie vorgeschriebenen Besteuerung der betreffenden Dienstleistungen abweichen kann, sofern er eine solche Befreiung für erforderlich hält.

Wenn man im Sinne der Annahme zu Frage 2 aber davon ausgeht, daß die Einziehung des Kaufpreises durch den Spediteur eine Nebenleistung im Sinne der genannten Richtlinie ist, dann ist schon aus der Existenz des Artikels 11 Buchstabe j des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968 zu entnehmen, daß die Niederlande von der Regelung der Richtlinie abweichen wollten. Auf die Frage, ob durch diese Vorschrift lediglich eine nach der alten Rechtslage geübte Praxis aufrechterhalten werden sollte, kann es dabei nicht ankommen.

Damit stellt sich die zweite Frage, ob unter Annahme der beschriebenen Voraussetzungen ein Mitgliedstaat *nur hinsichtlich einer solchen Nebenleistung* von der Richtlinie abweichen kann, wenn er hinsichtlich der Hauptleistung von der Befreiungsmöglichkeit keinen Gebrauch macht.

Hier bin ich im Anschluß an meine Ausführungen zur ersten Frage mit der Kommission der Meinung, daß schon aus dem Sinn und dem Zweck des Begriffs der Nebenleistung im Sinne der Nummer 5 des Anhangs B zu entnehmen ist, daß diese „abhängigen" Leistungen wie die Hauptleistung zu versteuern sind. Wenn nämlich im Hinblick auf die Umsatzsteuer die Nebenleistungen anders behandelt werden könnten als der Transport, auf den sie sich notwendigerweise erstrekken, würde der Begriff der Nebenleistung jegliche Bedeutung verlieren, da dann die Nebenleistungen so behandelt werden müßten, als seien sie vollkommen unabhängig von der Hauptleistung. Da dies mit dem gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystem unvereinbar wäre, wäre die zweite Frage zu *verneinen.*

3. Die *dritte Frage* nach dem Konsultationserfordernis im Sinne von Artikel 16 der Zweiten Richtlinie und nach den Folgen, die eine unzureichende Konsultation für die Anwendung des staatlichen Rechts hat, kann damit wiederum nur hilfsweise behandelt werden, da sie bekanntlich nur für den Fall der Bejahung der Frage 2 gestellt ist. Die Frage 3 deckt sich inhaltlich mit den Fragen 3 und 4, die der Hoge Raad in den verbundenen Rechtssachen 181/78 und 229/78 vorgelegt hat. Gleichfalls sind die Argumente der Verfahrensbeteiligten die gleichen wie dort. Ich kann daher insoweit voll auf meine Schlußanträge zu den genannten Rechtssachen verweisen. Im vorliegenden Fall ergibt sich besonders aus dem

Schreiben der Ständigen Vertretung des Königreichs der Niederlande bei den Europäischen Gemeinschaften an die Kommission vom 16. Juli 1968, daß hinsichtlich der fraglichen Bestimmung des Artikels 11 Buchstabe j des niederländischen Umsatzsteuergesetzes keine Konsultation erfolgt ist. In diesem Schreiben, mit dem das bereits im niederländischen Staatsblad erschienene Umsatzsteuergesetz der Kommission übersandt wurde, sind nämlich diejenigen Artikel des niederländischen Gesetzes ausdrücklich aufgezählt, die die niederländische Regierung für konsultationsbedürftig hielt. Artikel 11 Buchstabe j ist in dieser Aufstellung jedoch nicht enthalten.

4. Mit der *vierten Frage* will das vorlegende Gericht geklärt haben, ob sich der einzelne vor den staatlichen Gerichten unmittelbar auf Artikel 6 Absatz 2 in Verbindung mit Anhang B Nummer 5 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann. Diese Frage ist nur für den Fall gestellt, daß die Einziehung des Kaufpreises als Nebenleistung zur Beförderung im Sinne von Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist und es den Mitgliedstaaten nach dieser Richtlinie nicht freisteht, nur die Nebenleistung der Einziehung des Kaufpreises, nicht aber die Beförderung und Lagerung der Gegenstände von der Umsatzsteuer zu befreien. Da ich bei der — wenn auch nur hilfsweisen — Beantwortung der zweiten Frage zu letzterem Ergebnis gekommen bin, erscheint es angebracht, einige kurze Bemerkungen zu dem Problem zu machen.

Die Klägerin vertritt den Standpunkt, daß Artikel 6 Absatz 2 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie unmittelbare Wirkung in dem Sinne entfaltet, daß er Rechte der einzelnen begründet, die von den staatlichen Gerichten zu beachten sind. Entgegen der Auffassung der Tarifcommissie soll ihrer Meinung nach die Richtlinie nicht erst zum 1. Januar 1972, sondern bereits mit ihrer Notifikation an die Mitgliedstaaten diese Wirkung erlangt haben.

Zu dem Problem der zeitlichen Wirkung der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie habe ich bereits in meinen Schlußanträgen zu den verbundenen Rechtssachen 181/78 und 229/78 Ausführungen gemacht, auf die ich mich insoweit beziehen kann.

Was die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie selbst anbelangt, so ist vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung — beginnend mit der Rechtssache 9/70 (EuGH 6. Oktober 1970 — Franz Grad/Finanzamt Traunstein — Slg. 1970, 825) — anerkannt, daß auch die gemäß Artikel 189 Absatz 3 des EWG-Vertrags nur an Staaten gerichteten Richtlinien unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbare Wirkungen in den Rechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den einzelnen begründen können. Voraussetzung dafür ist nach der Rechtsprechung allerdings, daß die den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung klar und eindeutig ist, nicht von einer Bedingung abhängt und insbesondere dem Adressaten keinen Ermessensspielraum bei ihrer Umsetzung in nationales Recht beläßt. Wie ich jedoch bei der Behandlung der zweiten Frage gezeigt habe, beweisen uns die Vorschriften des Artikels 10 Absatz 3 der Richtlinie und die Bestimmungen der Nummern 10 und 19 des Anhangs A, daß die Mitgliedstaaten einen wenn auch beschränkten Ermessensspielraum dahin haben, ob sie die gemäß Artikel 6 Absatz 2 grundsätzlich zu besteuernden Dienstleistungen von einer Besteuerung ausnehmen wollen oder nicht. Die Ausübung dieses Ermessens ist, wie der Gerichtshof unter anderem in der Entscheidung 51/76 (EuGH 1. Februar 1977 — Verbond van

Nederlandse Ondernemingen/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen — Slg. 1977, 113) ausdrücklich erklärt hat, gerichtlich nicht nachprüfbar. Aus der verbindlichen Wirkung einer Richtlinie folgt jedoch, wie der Gerichtshof in der genannten Entscheidung klargestellt hat, daß den staatlichen Gerichten die Feststellung obliegt, ob eine fragliche nationale Maßnahme den den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum überschreitet.

Ich schlage demnach vor, auf die Fragen wie folgt zu antworten:

Die Einziehung des Kaufpreises einer Ware stellt keine Nebenleistung zur Beförderung im Sinne von Nummer 5 des Anhangs B zur Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG) dar.