SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIR GORDON SLYNN vom 28. Oktober 1987 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Diese Vorlage gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag ist im Rahmen eines Verfahrens zwischen dem Apple and Pear Development Council (im folgenden: Council) und den Commissioners of Customs and Excise (im folgenden: Commissioners) ergangen.

Die Commissioners sind gemäß dem Finance Act (Finanzgesetz) von 1972, insbesondere in seiner durch den Finance Act von 1977 geänderten Fassung, im Vereinigten Königreich für die Veranlagung zur Mehrwertsteuer und für die Einziehung dieser Steuer zuständig.

Der Council wurde aufgrund des Industrial Organization and Development Act von 1947 durch die Apple and Pear Development Council Order von 1966 (SI Nr. 1579) errichtet und durch die Apple and Pear Development Council Order von 1980 (SI Nr. 623) fortgeführt. Die letztgenannte Verordnung in ihrer später geänderten Fassung definierte die Befugnisse und Aufgaben des Council in dem für diese Vorlage maßgeblichen Zeitraum. Diese Aufgaben umfassen die Förderung der Erzeugung von Standardäpfeln und -birnen in England und Wales und deren Vermarktung, die Festlegung von Handelsbeschreibungen und die Forschung in bezug auf mannigfache Aspekte der Erzeugung und Vermarktung von Äpfeln und Birnen. Diese Aufgaben müssen „in einer Weise [wahrgenommen werden], die nach seiner [des Council] Meinung geeignet ist, die Leistungsfähigkeit und die Produktivität dieses Gewerbezweigs zu steigern, dessen Nutzen oder möglichen Nutzen für die Allgemeinheit zu verbessern und auszubauen und ihn in den Stand zu setzen, diesen Nutzen wirtschaftlicher zu gestalten" (Artikel 3 der Verordnung von 1980).

Seine Mitglieder bestehen, abgesehen von unabhängigen Mitgliedern, aus Vertretern der Erzeuger und der Beschäftigten dieses Gewerbezweigs sowie aus Personen mit besonderen Kenntnissen in der Vermarktung von Äpfeln und Birnen.

Erzeuger von zum Verkauf bestimmten Äpfeln und Birnen in England und Wales, die mindestens fünfzig Apfel- oder Birnbäume auf zwei Hektar oder mehr Land besitzen, sind nach der Verordnung verpflichtet, sich beim Council in ein Register eintragen zu lassen, und es kann von ihnen verlangt werden, über ihre Erzeugung und ihre Verkäufe zu berichten.

Nach Artikel 9 der Verordnung von 1980 „ist der Council berechtigt, zur Deckung der in Wahrnehmung seiner Aufgaben angefallenen oder anfallenden Verwaltungskosten und anderen Kosten mit Genehmigung des Ministers einen Jahresbeitrag bis zu einem Höchstbetrag" zu erheben, der je Hektar mit Bäumen bepflanzter Fläche festgelegt (und von Zeit zu Zeit geändert) wird, wobei die Erzeuger berechtigt sind, einen Beitrag je fünfzig Bäume anstatt je Hektar zu zahlen, wenn die Dichte geringer als 125 Bäume je Hektar ist. Erzeuger mit weni-

* Aus dem Englischen übersetzt.

ger Land oder weniger Bäumen als das bezeichnete Minimum zahlen keinen Beitrag.

Der Betrag wurde jährlich unter Berücksichtigung der jeweiligen Bedingungen erhoben. Die Beiträge betrugen im Jahre 1982 nach dieser Regelung offenbar 585 000 UKL, die weitgehend für Werbung und Forschung ausgegeben wurden, obwohl selbstverständlich auch Verwaltungskosten zu decken waren.

Der Council war außerdem berechtigt, zusätzliche Beiträge zur Deckung der Kosten aus besonderen Projekten zu erheben. Ein solches Projekt wurde gestartet, um den Verkauf von Standardäpfeln der Spitzenqualität zu fördern. Hierbei handelte es sich um ein freiwilliges Projekt, genannt „Kingdom Scheme", das sich, abgesehen von einem anfänglich gewährten staatlichen Zuschuß, selbst trug.

Gemäß dem — geänderten — Finanzgesetz von 1972 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Vereinigten Königreich durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen seines Gewerbes der Mehrwertsteuer, es sei denn, daß es sich um eine „steuerfreie Lieferung oder Dienstleistung" oder um eine solche handelt, die nicht gegen Entgelt ausgeführt wird. Die Steuer, die auf den Empfang von Gegenständen oder Dienstleistungen gezahlt wird, wird als Steuer auf Eingangsumsätze (Vorsteuer) bezeichnet. Die Steuer auf die Lieferung von Gegenständen und auf Dienstleistungen wird als Steuer auf Ausgangsumsätze (Umsatzsteuer) bezeichnet. Eingangsumsätze können gegen Ausgangsumsätze verrechnet werden, soweit die empfangenen Güter oder Dienstleistungen gewerblichen Zwecken dienen oder dienen sollen. Sollen sie zum Teil diesen und zum Teil anderen Zwecken dienen, so haben die Commissioners denjenigen Teil der Vorsteuer abzutrennen, der den steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen zuzurechnen ist.

Zwischen 1973 und 1981 erkannten die Commissioners an, daß der Council im Hinblick auf die Jahresbeiträge, abgesehen von denjenigen, die das Kingdom Scheme betrafen, keine Mehrwertsteuer schuldete und daß, da die Wahrnehmung der Aufgaben des Council bei der Förderung des Verkaufs von Äpfeln und Birnen eine „gewerbliche Tätigkeit" darstelle, die Mehrwertsteuer bei Einkäufen zu diesem Zweck als „Vorsteuer" abziehbar oder zu erstatten sei, unabhängig davon, ob sich diese Ausgaben auf das Kingdom Scheme oder auf die allgemeinen Aufgaben bezögen. Im Jahre 1981 änderten die Commissioners jedoch ihre Ansicht. Sie entschieden, daß die Tätigkeiten im Rahmen der allgemeinen Aufgaben keine gewerbliche Tätigkeiten für die Zwecke der Mehrwertsteuer darstellten, so daß die Vorsteuer in bezug auf diese Tätigkeiten dem Council nicht erstattet werden könne.

Mit der Angelegenheit wurde ein Value-added-tax-tribunal befaßt, das entschied, daß der Council hinsichtlich aller seiner Tätigkeiten zur Förderung des Verkaufs von Äpfeln und Birnen der Erzeuger ein Gewerbe betreibe, so daß er die gesamte Vorsteuer anrechnen könne.

Diese Entscheidung wurde vom Divisional Court beim High Court of Justice aufgehoben, dessen Entscheidung wiederum vom Court of Appeal bestätigt wurde. Der Court of Appeal entschied, daß, abgesehen von dem Kingdom Scheme, für die Dienstleistungen des Council kein Entgelt gezahlt werde, so daß keine steuerpflichtigen Lieferungen oder Dienstleistungen gegeben seien. Die Vorsteuer auf den Empfang von Gegenständen oder Dienstleistungen, die den allgemeinen Aufgaben zuzurechnen seien, könnte deshalb nicht abgezogen oder erstattet werden.

Auf ein Rechtsmittel vertrat das House of Lords die Ansicht, zunächst sei fraglich, ob die Beiträge für die allgemeinen Aufgaben ein Entgelt im Sinne von Artikel 6 Absatz 2

Buchstabe a des — geänderten — Finanzgesetzes von 1972 darstellten. Darin heißt es: „Vorbehaltlich [bestimmter Ausnahmen] umfaßt der Begriff ‚Lieferung oder Dienstleistung' (‚supply') in diesem Teil des Gesetzes alle Formen von Lieferungen oder Dienstleistungen, es sei denn, daß sie nicht gegen Entgelt erfolgen." Da das Gesetz von 1972 im Jahre 1977 geändert wurde, um die Sechste Richtlinie 77/388 des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1) durchzuführen, wurde die Beantwortung folgender Frage für nötig gehalten:

„Stellen die Wahrnehmung der Aufgaben des Apple and Pear Development Council gemäß Artikel 3 der Apple and Pear Development Council Order von 1980 (SI Nr. 623; in der Fassung der Apple and Pear Development Council (Amendment) Order von 1980, SI Nr. 2001) und die Erhebung eines Jahresbeitrags von den Erzeugern gemäß Artikel 9 Absatz 1 zur Deckung der in Wahrnehmung dieser Aufgaben angefallenen oder anfallenden Verwaltungskosten und sonstigen Kosten des Council ‚Dienstleistungen ... gegen Entgelt' im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern dar?"

Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

..."

Der Council vertritt, unterstützt durch die Kommission, die Ansicht, daß die Beiträge der Erzeuger gemäß Artikel 9 der Verordnung von 1980 ein Entgelt im Sinne der Richtlinie für die Dienstleistungen des Council an die Erzeuger darstellen. Wenn dies zutrifft, müßte auf die Dienstleistungen Umsatzsteuer gezahlt werden (die von den Erzeugern in vielen Fällen als Vorsteuer von ihrer eigenen Umsatzsteuer abgesetzt werden kann). Der Council könnte diese Steuer jedoch von der Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen absetzen, die ihm geliefert oder erbracht würden.

Das Vereinigte Königreich und die Bundesrepublik Deutschland meinen, daß die Beiträge kein Entgelt für Dienstleistungen darstellten. Wenn dies zutrifft, könnte der Council auf die im Rahmen der allgemeinen Aufgaben erhobenen Beträge keine Steuer berechnen, jedoch die Vorsteuer auf an ihn gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen nicht zurückerlangen. Im Ergebnis wäre dies für ihn nachteiliger, als wenn er für die erhobenen Beiträge Steuern schuldete. Der Beitrag der Erzeuger müßte letztlich erhöht werden, um dem Council die Zahlung der Mehrwertsteuer auf an ihn gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen zu ermöglichen.

Die Steuerschuld setzt sowohl einen steuerpflichtigen Umsatz als auch das Vorhandensein eines Steuerpflichtigen voraus. Zwischen diesen beiden Begriffen besteht, wie das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277) zeigt, ein Zusammenhang, und die Prüfung des einen Begriffs kann im Einzelfall zur Klärung des anderen beitragen. Es handelt sich jedoch um unterschiedliche Begriffe. Die hier aufgeworfene Frage lautet nicht, ob der Council Steuerpflichtiger ist, sondern ob ein steuerpflichtiger Umsatz vorliegt. Stellen die Wahrnehmung der beschriebenen Aufgaben und die Zahlung der von der Verordnung

eingeführten Beiträge „Dienstleistungen gegen Entgelt" dar?

Der Begriff des Entgelts wird in der Sechsten Richtlinie selbst nicht definiert, wenngleich Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a die Besteuerungsgrundlage wie folgt umschreibt: „bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b, c und d genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen ...".

Die Zweite Richtlinie, die zur Zeit der Umsetzung der Sechsten Richtlinie durch die Mitgliedstaaten ersetzt wurde, war anders gefaßt. Nach ihrem Artikel 2 wurde Mehrwertsteuer erhoben auf „a) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger ... gegen Entgelt [against payment] ausführt". Nach Artikel 8 der Zweiten Richtlinie galt als Besteuerungsgrundlage „a) bei Lieferungen und Dienstleistungen alles, was den Gegenwert [consideration] für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet, einschließlich der Kosten und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst". Anhang A Nr. 13 bestimmte: „Unter dem Begriff ‚Gegenwert' [‚consideration'] ist alles zu verstehen, was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten (Verpackung, Beförderung, Versicherung usw.), d. h. nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z. B. auch der Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände oder, im Falle einer Übertragung des Eigentums aufgrund einer behördlichen Anordnung, die vereinnahmte Entschädigung."

Artikel 2 enthält eine allgemeine Beschreibung des Steueranwendungsbereichs. Das besondere Merkmal eines Umsatzes, der der Mehrwertsteuer unterliegt, ist das Erfordernis einer Gegenleistung. Artikel 8 (in Verbindung mit Anhang A Nr. 13) der Zweiten Richtlinie und Artikel 11 der Sechsten Richtlinie haben die genauere Aufgabe zu definieren, wie die Besteuerungsgrundlage bemessen wird und was hierbei im Einzelfall einzubeziehen ist.

Zielsetzung beider Richtlinien war es, die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zu harmonisieren sowie ein gemeinsames System und eine einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage festzusetzen. Die einzelnen Sprachfassungen sollten jeweils dieselbe Bedeutung haben und denselben Zweck verfolgen. Es wäre deshalb falsch, die Wendung „supply ... effected for consideration" [„Lieferungen ... und Dienstleistungen ... gegen Entgelt"] anhand der technischen Bedeutung dieser Wendung nach englischem nationalem Recht auszulegen, ebenso wie es falsch wäre, die anderen Sprachfassungen unter Bezug auf ihre technische Bedeutung nach dem jeweiligen nationalen Recht auszulegen. Würde man dieser Wendung eine solche technische Bedeutung beimessen, so führte dies möglicherweise, wenn nicht sogar wahrscheinlich, zu Unterschieden anstatt zu einer Harmonisierung. Die Wendung muß deshalb als eine solche des Gemeinschaftsrechts in ihrem gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang ausgelegt werden, wobei die unterschiedlichen Sprachfassungen zu berücksichtigen sind.

Wie bereits erwähnt, wurde die Wendung „against payment" in Artikel 2 der Zweiten Richtlinie gegen die Wendung „for consideration" in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ausgetauscht. Diese Änderung wurde wahrscheinlich vorgenommen, um deutlich zu machen, daß die Gegenleistung für Dienst-

leistungen nicht notwendig in Bargeld bestehen muß. Betrachtet man die Sprachfassungen, die bei Erlaß der Zweiten Richtlinie (denn damals war das Vereinigte Königreich noch nicht Mitglied der Gemeinschaft) amtlich galten, so zeigt sich, daß es in Artikel 2 des französischen Textes „à titre onéreux", des deutschen Textes „gegen Entgelt", des italienischen Textes „a titolo oneroso" und des niederländischen Textes „onder bezwarende titel" hieß.

Der *Dictionnaire Littré* (1951) definiert „titre onéreux" als „celui par lequel on acquiert une chose sous la condition d'acquitter certaines charges", das Wörterbuch *Petit Robert* (1979) als „la condition d'acquitter une charge, une obligation". Das Gegenteil lautet „à titre gratuit", und nach meinem Verständnis bezeichnet die Wendung „à titre onéreux" die Verpflichtung, etwas als Gegenleistung für einen erhaltenen Vorteil herzugeben, oder die Hergabe selbst, was im Gegensatz zu „unentgeltlich" steht. Die Fassungen in italienischer und niederländischer Sprache haben meiner Ansicht nach eine ähnliche Bedeutung. „Gegen Entgelt" wird mit „against payment" übersetzt (*Langenscheidts Wörterbuch*, 1979), im Gegensatz zu „ohne Entgelt", was „free of charge" bedeutet. „Entgelt" ist „diejenige Leistung, die sich nach der Vorstellung der Parteien als wirtschaftliches Äquivalent einer anderen Leistung darstellt" (Rheinstein: *Die Struktur des vertraglichen Schuldverhältnisses im anglo-amerikanischen Recht*, 1932, S. 100).

Im Hinblick auf diese anderen Fassungen meine ich, daß die Wendung „against payment", die dann in der englischen Fassung der Zweiten Richtlinie gewählt wurde, weiter auszulegen war als „for money" und daß sie dieselbe Bedeutung hat wie „for consideration" in der Sechsten Richtlinie, die nach dem Beitritt des Vereinigten Königreichs zur Gemeinschaft erlassen wurde. Für diese Schlußfolgerung spricht auch die Tatsache, daß in den anderen Sprachfassungen die betreffenden Worte des Artikels 2 in der Zweiten und in der Sechsten Richtlinie dieselben waren, was zeigt, daß keine Änderung der Bedeutung beabsichtigt war.

Die englischsprachige Fassung von Artikel 8 der Zweiten Richtlinie spricht von „the consideration for the supply" [Gegenwert für die Lieferung ... oder die Dienstleistung"] und erläutert dies im einzelnen in Anhang A Nr. 13. Artikel 11 der Sechsten Richtlinie definiert die Besteuerungsgrundlage mit dem Wert der Gegenleistung (consideration), die der Lieferer vom Abnehmer erhält oder erhalten soll, einschließlich aller Steuern und Zölle sowie Verpackungs- und anderer Kosten.

Es ist die Ansicht vertreten worden, daß es erforderlich sei, die Definition von „consideration" [„Gegenwert"] in Anhang A Nr. 13 der Zweiten Richtlinie auf Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zu übertragen. Angesichts der unterschiedlichen Funktionen von Artikel 11 und Artikel 2 der Sechsten Richtlinie bin ich nicht davon überzeugt, daß dies relevant oder notwendig ist, obschon sich das vollständige Entgelt, sofern die Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt erfolgt, nach Artikel 11 bestimmt. Für Artikel 2 reicht es aus, daß die Dienstleistungen nicht unentgeltlich, sondern gegen irgendeine Art von Entgelt erbracht werden. Die Feststellung des genauen Wertes des Entgelts ist ein nachfolgender Schritt.

Der Unterschied zwischen den Funktionen der Artikel zeigt sich in den anderen Sprachfassungen. Artikel 8 der Zweiten Richtlinie benutzt die Wendungen „tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison", „tutto ciò che compone il controvalore della cessione", „alles, was den Gegenwert für die Lieferung ... bildet", im deutschen Text, dem der niederländische Text

meines Erachtens ähnelt. Die Schlüsselbegriffe werden sodann in Anhang A definiert. Lediglich beispielhaft zitiere ich den französischen und den deutschen Text. „Contrevaleur" wird definiert als „tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison", „Gegenwert" als „alles ..., was als Gegenleistung für die Lieferung ... erhalten wird". In Artikel 11 der Sechsten Richtlinie lauten die verwendeten Begriffe nur „contrepartie" und „Gegenleistung". Es besteht somit keine sprachliche Identität zwischen Artikel 2 und den Begriffen, mit denen die Besteuerungsgrundlage in Artikel 11 definiert wird. Nur die englische Fassung verwendet denselben Begriff, wenngleich zu unterschiedlichen Zwecken.

Angesichts der unterschiedlichen Zwecke der Bestimmungen und der erwähnten sprachlichen Unterschiede meine ich im Ergebnis, daß Artikel 2 isoliert betrachtet werden kann, und die entscheidende Frage lautet, ob die Zahlung eines satzungsmäßigen Beitrags nach Maßgabe des Landbesitzes oder der Zahl der Produktionseinheiten, hier der Bäume, als Entgelt für die Wahrnehmung von Aufgaben der beschriebenen Art einzustufen ist.

Die Argumente des Council und der Kommission für eine Bejahung sowie die Argumente des Vereinigten Königreichs und der Bundesrepublik Deutschland für eine Verneinung der vom House of Lords vorgelegten Frage haben meines Erachtens fast gleiches Gewicht.

Für die erstgenannte Ansicht spricht entschieden, daß der Council seine Aufgaben nicht erfüllen könnte, wenn die Erzeuger nicht den Beitrag zahlten. Ihm dies zu ermöglichen ist der einzige Zweck des Beitrags, und der Beitrag für die allgemeinen Aufgaben stellt nahezu die einzige Einnahmequelle des Council dar. Die Erzeuger zahlen für das, was sie erhalten, und es ist wahrscheinlich, daß die größeren Erzeuger, die das meiste zahlen, den meisten Nutzen aus den Tätigkeiten des Council ziehen. Es besteht ein Zusammenhang zwischen dem Begriff des Steuerpflichtigen (diese Eigenschaft kann der Council nach Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie haben) und der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt. Ist der Council als Steuerpflichtiger zu behandeln, so könnte man es als naheliegend ansehen, daß seine Tätigkeiten Dienstleistungen gegen Entgelt darstellen.

Es gibt jedoch nicht minder starke Gegenargumente, und ich komme letztlich zu dem Ergebnis, daß diese den Ausschlag geben.

Erstens müssen Development Councils der in Rede stehenden Art im Interesse des betreffenden Gewerbezweigs insgesamt sowie auch der Allgemeinheit insgesamt errichtet werden. Das Gesetz von 1947 selbst ermächtigt den Minister, Aufgaben zu übertragen, um die Effektivität oder Produktivität in bestimmten Gewerbezweigen zu steigern und den Dienst, den sie der Allgemeinheit leisten, zu verbessern und auszubauen. Betrachtet man Artikel 3 der Verordnung von 1980 im einzelnen, so wird deutlich, daß die wahrzunehmenden Aufgaben (z. B. in der Forschung, der Förderung der Produktion, der Vermarktung, der Methoden des Einsatzes der Arbeitskräfte und des Exports wie auch in der Verbesserung von Handelsbeschreibungen) im Interesse des Gewerbezweigs insgesamt und des Dienstes liegen, den der Council der Allgemeinheit leistet.

Zweitens ist festzustellen, daß der Beitrag nach Artikel 9 der Verordnung von 1980

dazu dient, „die in Wahrnehmung" der Aufgaben des Council nach Artikel 3 „angefallenen oder anfallenden Verwaltungskosten und anderen Kosten zu decken". Der Beitrag wird nur erhoben, wenn der Council dies beschließt und der Minister seine Genehmigung hierzu erteilt. Wahrscheinlich wird der Beitrag jährlich erhoben werden, obwohl nicht sicher feststeht, daß der für Werbung, Inserate und Verkaufsförderung verwendete Anteil weiterhin etwa zwei Drittel der gesamten Ausgaben ausmacht, wie dies offenkundig zur Zeit der Fall ist. Daß es sich um einen Pflichtbeitrag handelt, läßt wohl noch nicht den Schluß zu, daß er kein Entgelt darstellt, jedoch sprechen das Fehlen jedes vertraglichen Elements bei der Zahlung und die fehlende Kontrolle der einzelnen Erzeuger darüber, was der Council für sie tut, dagegen, daß der Beitrag in irgendeiner Weise tatsächlich das Entgelt für spezifische Dienstleistungen darstellt.

Drittens besteht das Wesentliche an einer Dienstleistung gegen Entgelt darin, daß das Entgelt „für" die Erbringung der Dienstleistung geleistet wird. In der Rechtssache 154/80 betreffend die Lagerung von Kartoffeln in den Niederlanden (Slg. 1981, 445, 454) hat der Gerichtshof dies wie folgt formuliert: „Eine Dienstleistung ist ... steuerpflichtig im Sinne der Zweiten Richtlinie, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt wird, wobei die Besteuerungsgrundlage für eine solche Leistung alles ist, was als Gegenleistung für die Dienstleistung erhalten wird. Es muß daher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert bestehen ..."

Das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs ergibt sich, bezogen auf den Begriff des Gegenwerts im Sinne von Artikel 8 der Zweiten Richtlinie, auch aus der Rechtssache 222/81 (BAZ Bausystem AG/ Finanzamt München für Körperschaften, Slg. 1982, 2527) und, bezogen auf den Begriff des Steuerpflichtigen, aus der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council, a. a. O.).

Meines Erachtens wird die Zahlung hier nur mittelbar für den Nutzen geleistet, den der einzelne Erzeuger, wenn überhaupt, zieht. Auch wenn es, wie vorgetragen, durchaus möglich ist, daß Erzeuger mit größerem Besitz mehr zahlen und mehr Nutzen aus den Verbesserungen im Rahmen des Gewerbezweigs ziehen, und auch wenn der Beitrag kleiner Erzeuger nach der Anzahl der Bäume bemessen werden kann und diese Erzeuger weniger zahlen und weniger Nutzen ziehen, so entsprechen Größe und gezogener Nutzen einander doch nicht notwendig. Die Verpflichtung besteht darin, etwas zu bezahlen, damit die Ausgaben des Council für Verbesserungen im Rahmen des Gewerbezweigs gedeckt werden. Sie besteht nicht darin, für das zu bezahlen, was der einzelne erhalten hat.

Es ist möglich, daß bestimmte Personen denselben Betrag für ein unterschiedliches Ausmaß an Nutzen zahlen und daß diese Zahlung ein Entgelt darstellt. Eine solche Lage weist meines Erachtens eher darauf hin, daß das gezahlte Geld mehr den Charakter einer allgemeinen Abgabe als den eines echten Entgelts für Dienstleistungen hat.

Auch wenn meiner Ansicht nach nicht zu verlangen ist, daß bestimmte Anteile eines Entgelts bestimmten Dienstleistungen zugeordnet werden können, da auch eine unmittelbare umfassende Vergütung für eine umfassende Dienstleistung ausreichen kann, so bin ich doch nicht davon überzeugt, daß die erforderliche Gegenseitigkeit oder der unmittelbare Zusammenhang zwischen dem Entgelt und den Dienstleistungen vorliegend dargetan ist.

In der Rechtssache 15/81 (Gaston Schul, Slg. 1982, 1409, Randnr. 14) hat der Gerichtshof die Unterscheidung anerkannt zwischen einem „Rechtsgeschäft" (transaction), das für eine inländische Lieferung

oder Dienstleistung erforderlich ist, wovon die Annahme der Lieferung eines Gegenstands abhängt, und der bloßen Einfuhr eines Gegenstands, die selbst den Steuertatbestand darstellt, „unabhängig davon, ob ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, ob die Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich, durch einen Steuerpflichtigen oder eine Privatperson ausgeführt wird".

Im vorliegenden Fall (in dem sich das maßgebliche Geschehen innerhalb eines Mitgliedstaats abspielt und es nicht um eine Einfuhr geht) gibt es keinen Umsatz, auf den sich ein bestimmtes Entgelt beziehen könnte, und es ist in der Tat durchaus möglich, daß einige Erzeuger nicht in der Lage sind, die speziell ihnen erbrachten Dienstleistungen, im Gegensatz zu den dem Gewerbezweig insgesamt erbrachten, zu bezeichnen. Für manche Apfelsorten wird möglicherweise nicht inseriert oder auch keine Verkaufsförderung betrieben. Die Apfelerzeuger ziehen möglicherweise aus der Verkaufsförderung für Birnen keinen Nutzen und umgekehrt.

Ich meine nicht, daß die obligatorische Zahlung des Beitrags und die obligatorische Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben, unabhängig von einzelnen Erzeugern, den erforderlichen Umsatz, geschweige denn irgendein ausgehandeltes Geschäft, darstellen. Ganz anders verhält es sich beim Kingdom Scheme, bei dem die Erzeuger freiwillig für die auf ihre spezifischen Erzeugnisse bezogenen Dienstleistungen bezahlen.

Hieran ändert meines Erachtens auch der Hinweis auf Artikel 4 der Sechsten Richtlinie nichts. Nach Absatz 5 dieser Vorschrift gelten staatliche Körperschaften und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts (wobei ich meine, daß der Council eine solche Einrichtung ist oder als solche gilt) 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 oder sonstige Abgaben erheben, es sei denn, ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Entsprechend gelten sie als Steuerpflichtige in bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten. Hierzu gehören „Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden", und „Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros".

Diese Bestimmungen betreffen die Frage, ob jemand Steuerpflichtiger ist oder als solcher zu behandeln ist. Trifft eines von beidem zu, so könnte dies darauf hinweisen, daß seine Tätigkeit die Lieferung von Gegenständen oder auch Dienstleistungen gegen Entgelt darstellt. Das ist jedoch nicht entscheidend. Liegt, wie ich ausgeführt habe, in einem Falle wie dem vorliegenden keine solche Lieferung oder Dienstleistung vor, so besteht keine Mehrwertsteuerschuld, selbst wenn die an dem Vorgang beteiligte Person Steuerpflichtiger ist. Jedenfalls ist die Frage, ob der Council Steuerpflichtiger ist, dem Gerichtshof nicht vorgelegt worden. Es obliegt dem nationalen Gericht zu klären, ob größere Wettbewerbsverzerrungen entstehen würden, wenn der Council nicht als Steuerpflichtiger gelten würde. Meines Erachtens ist dies vorliegend bisher nicht dargetan worden.

Was Anhang D betrifft, meine ich, daß der Council eindeutig keine landwirtschaftliche Interventionsstelle ist, ebensowenig wie er Umsätze in Anwendung der Verordnungen über die gemeinsame Marktorganisation tätigt.

Ob er in bezug auf die von ihm herausgegebenen Werbeinformationen Tätigkeiten eines gewerblichen Werbebüros ausübt, ist ebenfalls eine vom nationalen Gericht zu klärende Frage. Selbst wenn dem so wäre, müßte meines Erachtens geprüft werden, welcher Anteil des Beitrags sich auf diese Werbetätigkeiten bezieht, im Unterschied zu den anderen Tätigkeiten des Council, wie z. B. der Forschung, die nicht als Tätigkeiten eines gewerblichen Werbebüros bezeichnet werden können.

Auch Artikel 13 der Sechsten Richtlinie (auf den sich der Council beruft) trägt nicht zur Beantwortung der Frage bei. Dieser Artikel ermöglicht nur die Gewährung von Steuerbefreiungen. Er geht davon aus, daß bestimmte von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausgeführte und aufgrund satzungsmäßiger Verpflichtung bezahlte Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterliegen können, wenn sie nicht hiervon befreit sind. Er läßt die wesentliche Frage zu Artikel 2 der Richtlinie offen.

Nach alledem bin ich der Ansicht, daß die vom House of Lords vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten ist:

Die Wendung „Dienstleistungen ... gegen Entgelt" in Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft nicht den Fall, daß eine durch Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats geschaffene Einrichtung nach diesen Rechtsvorschriften Aufgaben wahrnimmt, die in der Verbesserung der Leistungsfähigkeit der Produktion, der Erhaltung der Qualität der Erzeugnisse und der Steigerung der Verkäufe der Erzeugnisse eines bestimmten Landwirtschaftssektors bestehen, und diese Einrichtung von den Erzeugern nach diesen Rechtsvorschriften einen Jahresbeitrag zur Dekkung der in Wahrnehmung dieser Aufgaben angefallenen und anfallenden Verwaltungskosten und anderen Kosten erhebt.

Über die Kosten der Parteien des Ausgangsverfahrens hat das nationale Gericht zu entscheiden. Die Auslagen der Kommission und der Mitgliedstaaten, die im vorliegenden Verfahren Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig.