freiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f, der die Dienstleistungen betrifft, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, an ihre Mitglieder für deren Zwecke erbringen, umfassen die Handlungen, die nach dieser Bestimmung von der Umsatzsteuer befreit sind, nicht die Aktivitäten einer Stiftung, die ausschließlich in der Organisation und Durchführung von Tätigkeiten bestehen, die mit den Aktivitäten einer anderen Stiftung zusammenhängen, und zwar gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten, wenn die andere Stiftung als Dachorganisation einer Reihe von Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen der in dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie bezeichneten Art erbringt.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache 348/87 *

I — Sachverhalt und Verfahren

1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens (nachstehend: SUFA) ist eine 1961 errichtete Stiftung, die ohne Gewinnstreben Lotterien vorbereitet und veranstaltet, deren Erlös für soziale und kulturelle Einrichtungen in den Niederlanden bestimmt ist. Seit 1971 werden im Anschluß an die Gründung der niederländischen Lotteriestiftung (Stichting Algemene Loterij Nederland; nachstehend: ALN), der diese Einrichtungen angeschlossen sind, die Genehmigungen, die für die Veranstaltung dieser Lotterien für Rechnung der angeschlossenen Einrichtungen erforderlich sind, der ALN erteilt. Die SUFA ihrerseits wird von der ALN mit der Vorbereitung und Durchführung dieser Lotterien beauftragt. Gemäß der zwischen den beiden Stiftungen bestehenden Vereinbarung werden alle mit der Durchführung einer Lotterie verbundenen Kosten der ALN in Rechnung gestellt und von dieser erstattet.

2. Jede der beiden Stiftungen wird durch einen eigenen Vorstand geleitet, und zwar jeweils unabhängig vom Vorstand der anderen Stiftung. Abgesehen von einem Vorstandsmitglied, das beiden Vorständen angehört, besteht keine gemeinsame Leitung. Jedoch nimmt ein Mitglied des Vorstands der ALN stets als Beobachter an den Sitzungen des Vorstands der SUFA teil und umgekehrt. Als Stiftung besitzt die SUFA kein eigenes Vermögen und verfügt über keine Bankkredite. Sie begann ihre Tätigkeit mit einem Startkapital, das ihr von der ALN in Form eines Dauerkredits zur Verfügung gestellt wurde. Während die Tätigkeit der SUFA ausschließlich in der Vorbereitung und Durchführung von Lotterien im Namen der ALN besteht, beschränkt letztere sich darauf, den Erlös nach Abzug der Kosten für die Veranstaltung der Lotterien auf die

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

ihr angeschlossenen sozialen und kulturellen Einrichtungen zu verteilen.

„Lieferungen und Dienstleistungen sozialer oder kultureller Art, vorausgesetzt, daß der Unternehmer keinen Gewinn erstrebt und die Befreiung nicht zu schweren Wettbewerbsverzerrungen im Hinblick auf Unternehmer führt, die einen Gewinn erstreben."

3. Der Ausgangsrechtsstreit hat seinen Ursprung darin, daß die SUFA aufgrund einer Steuererklärung für April 1983 21 978 HFL an Umsatzsteuer für Dienstleistungen entrichtete, die sie der ALN erbracht hatte. Wegen dieses Betrags legte die SUFA Einspruch ein, der vom Inspecteur van belastingen zurückgewiesen wurde. Der Inspecteur begründete seine Entscheidung damit, daß die SUFA kein selbständiger Zusammenschluß von Personen sei, der Dienstleistungen an Mitglieder erbringe, daß sie für einen einzigen Auftraggeber tätig sei und daß dieser Auftraggeber, die ALN, kein Mitglied der SUFA sei.

Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe u des Gesetzes sieht eine Steuerbefreiung vor für

„Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen oder Körperschaften, ... die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, ... zugunsten ihrer Mitglieder erbringen und die unmittelbar für die Ausübung dieser Tätigkeit erforderlich sind, vorausgesetzt, daß diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern und daß diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt."

4. Gegen diese Entscheidung erhob die SUFA Klage beim Gerechtshof Den Haag. Mit ihrer Klage machte sie geltend, daß sie nicht als ein selbständiges Unternehmen zu behandeln sei, weil sie mit der ALN eine steuerliche Einheit bilde. Sie müsse folglich, da sie nur der „verlängerte Arm" der ALN sei, auch Anspruch auf die für die ALN geltenden Steuerbefreiungen haben. Es ist unstreitig, daß die Tätigkeiten der ALN und der ihr angeschlossenen Einrichtungen gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe f und Buchstabe u der Wet op de omzetbelasting von 1968 [Umsatzsteuergesetz] in der Fassung von 1978 nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe f und Absatz 2 des Uitvoeringsbesluit omzetbelasting [Durchführungsverordnung] zu dem erwähnten Gesetzes bestimmt:

„1. Als Dienstleistungen im Sinne von Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe u des Gesetzes gelten für ihre Mitglieder erbrachte Leistungen selbständiger Zusammenschlüsse von: ... Einrichtungen von sozialer Art, deren Tätigkeit gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe f des Gesetzes von der Steuer befreit ist, soweit diese Leistungen unmittelbar für die Ausübung dieser Tätigkeit erforderlich sind, ausgenommen Dienstleistungen, die in der Übernahme des Lohn- und Gehaltswe-

5. Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe f dieses Gesetzes ermächtigt die Regierung, von der Umsatzsteuer zu befreien

sens, des Finanzwesens und der Führung des Hauptbuches bestehen.

2. Absatz 1 ist nur anwendbar, wenn die dort genannten selbständigen Zusammenschlüsse für die zugunsten ihrer Mitglieder erbrachten Dienstleistungen von diesen lediglich die Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern."

Diese Bestimmungen dienen der Umsetzung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten von der Steuer befreien

„die Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist ..., an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, daß diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt".

6. Der Gerechtshof wies die Klage der SUFA am 7. Mai 1986 ab; er ging davon aus, daß die beiden Stiftungen trotz ihrer wirtschaftlichen und strukturellen Verflechtung im Verhältnis zueinander selbständig seien, so daß sie nicht als eine steuerliche Einheit gelten könnten. Weiter führte der Gerechtshof aus, daß die SUFA im Gegensatz zur ALN nicht als selbständiger Zusammenschluß von Personen oder Körperschaften angesehen werden könne, der seinen Mitgliedern gegen Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Unkosten Dienstleistungen erbringe, da sie ihre Dienstleistungen ausschließlich der ALN und nicht den der ALN angeschlossenen Einrichtungen erbringe. Aus diesen Gründen sei Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar.

7. Die SUFA legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde zum Hoge Raad der Nederlanden ein. Durch Urteil vom 4. November 1987 hat der Hoge Raad drei der vier Beschwerdegründe, insbesondere den Grund, wonach beide Stiftungen eine steuerliche Einheit bildeten, verworfen. Was den Beschwerdegrund angeht, der sich gegen den Teil des Urteils des Gerechtshof richtet, wonach die Befreiung gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe u des Umsatzsteuergesetzes auf die Tätigkeit der SUFA nicht anwendbar ist, hat nach Auffassung des Hoge Raad der Begriff der Dienstleistungen, die aufgrund dieser Bestimmung von der Steuer befreit sind, die gleiche Bedeutung wie der Begriff der Dienstleistungen, die gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit werden müssen. Da die Entscheidung über diesen Beschwerdegrund folglich davon abhängt, ob die fragliche Bestimmung der Richtlinie auch Dienstleistungen betrifft, wie sie die SUFA der ALN erbringt, hat der Hoge Raad den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die folgende Frage ersucht:

„Umfassen die Handlungen, die gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Umsatzsteuer befreit werden müssen, auch die Aktivitäten einer Stiftung, die ausschließlich in der Organisation und Durchführung von Tätigkeiten bestehen, die mit den Aktivitäten einer

anderen Stiftung zusammenhängen, und zwar gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten, wenn die andere Stiftung als Dachorganisation einer Reihe von Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen der in dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie bezeichneten Art erbringt?"

Das Urteil des Hoge Raad ist am 16. November 1987 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Rechtsanwalt J. W. Meijer, Den Haag, die Regierung der Niederlande, vertreten durch H. J. Heinemann vom Außenministerium als Bevollmächtigten, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Calleja und B. J. Drijber als Bevollmächtigte, schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme eröffnet und die Rechtssache an die Vierte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. Die *Klägerin des Ausgangsverfahrens,* die auf ihre enge Beziehung zur ALN in satzungsmäßiger, vertraglicher und tatsächlicher Hinsicht abhebt, macht geltend, daß sie Anspruch auf die fragliche Befreiung hätte, wenn die ALN nicht gegründet worden wäre, da sie die Lotterien für Rechnung der der ALN angeschlossenen Einrichtungen veranstalte. Die ALN habe keine anderen Aufgaben, als die Genehmigung für die Veranstaltung der Lotterien zu erwirken und deren Erlös auf die ihr angeschlossenen Einrichtungen zu verteilen. Außerdem wären die Tätigkeiten der SUFA befreit, wenn sie von der ALN verrichtet würden, da die SUFA nur für die ALN und die letzterer angeschlossenen Einrichtungen tätig sei, so daß es keinen stichhaltigen Grund dafür gebe, der SUFA die Steuerbefreiung zu versagen.

Bei Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie auf den vorliegenden Fall sei der Frage nachzugehen, ob die SUFA als ein Zusammenschluß unabhängiger Einrichtungen angesehen werden könne, mit anderen Worten, ob die der ALN angeschlossenen Einrichtungen als Mitglieder der SUFA angesehen werden könnten. Diese Richtlinienbestimmung sei mit Rücksicht auf die Vielfalt der Erscheinungsformen und Strukturen gesellschaftlicher, sozialer und kultureller Aktivitäten und zu dem Zweck, die Entfaltung dieser Aktivitäten zu erleichtern, erlassen worden.

Die erwähnte Bestimmung sei in einem Fall wie dem vorliegenden anwendbar, a) in dem eine Stiftung Aktivitäten entfalte, die ausschließlich in der Organisation und Veranstaltung von Lotterien bestünden, die mit einer anderen Stiftung zusammenhingen, b) gegen Erstattung der tatsächlich entstandenen Kosten, c) während die letztgenannte Stiftung als Dachorganisation mehrerer sozialer und kultureller Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausübten, die von der Steuer befreit sei, oder für die sie nicht steu-

erpflichtig seien, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen im Sinne der erwähnten Bestimmung der Sechsten Richtlinie erbringe.

Die Klägerin schlägt deshalb vor, die Vorabentscheidungsfrage zu bejahen.

2. Die *Regierung der Niederlande* macht geltend, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie begründe eine unter bestimmten Voraussetzungen geltende Steuerbefreiung für Dienstleistungen, die von selbständigen — in den Niederlanden üblicherweise als Samenwerkingsverband bezeichneten — Zusammenschlüssen Steuerpflichtiger, die als solche als von der Steuer befreit oder als nicht steuerpflichtig gälten, gegenüber ihren Mitgliedern erbracht würden. So werde der dieser Vorschrift zugrundeliegende Zweck verwirklicht, nämlich die Besteuerung von Tätigkeiten, die von steuerbefreiten Steuerpflichtigen oder von Nichtsteuerpflichtigen in Form von Unteraufträgen delegiert würden, zu verhindern, und zwar insoweit, als diese Tätigkeiten im Rahmen gegenseitigen Zusammenwirkens verrichtet würden (diese Beschränkung sei ausdrücklich in dieser Steuerbefreiungsvorschrift enthalten). Eine Regelung zur Steuerbefreiung oder zum Nichtbestehen einer Steuerpflicht, die je nach Lage der Fälle auf einzelne Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige anwendbar sei, könne diesen Zweck nicht erfüllen. Die in der fraglichen Vorschrift enthaltene Steuerbefreiung bewirke daher gewissermaßen die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der anderen Steuerbefreiungen und des Nichtbestehens einer Steuerpflicht derart, daß sich keine Erhöhung der Steuerlast ergebe, wenn — meist aus Gründen der Effizienz — beschlossen werde, in Form einer Samenwerking tätig zu werden.

Die Regierung der Niederlande weist weiter darauf hin, daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf seinen engen Anwendungsbereich und die Eindeutigkeit der verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriffe „selbständige Zusammenschlüsse von Personen" und „Mitglieder", dahin gehend zu verstehen sei, daß die Befreiung nur für Dienstleistungen gälte, mit denen selbständige Zusammenschlüsse von Personen betraut würden. Demnach erstrecke sich die Befreiung nicht auf Aktivitäten, die auftragsweise durch einen anderen Steuerpflichtigen vorgenommen würden, wobei es nicht darauf ankomme, ob diese Aktivitäten von einem Samenwerkingsverband in Auftrag gegeben worden seien, der auf die Befreiung Anspruch habe. Eine weite Auslegung der fraglichen Vorschrift sei um so weniger gerechtfertigt, als eine Ausdehnung dieser Befreiung auf Steuerpflichtige, die die Eigenschaft des Samenwerkingsverband nicht besäßen, also grundsätzlich auf alle Steuerpflichtigen, zu einer nicht akzeptablen Beeinträchtigung des Charakters der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer führen würde.

Weiter könne nicht davon ausgegangen werden, daß eine Stiftung die Eigenschaft eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie allein deshalb besitze, weil ihre Aktivitäten nur Dienstleistungen zugunsten eines derartigen Zusammenschlusses umfaßten und sie hierfür nur die Erstattung der tatsächlich entstandenen Kosten verlange. Folglich müßten die Aktivitäten der Stiftung der Umsatzsteuer unterliegen, obwohl in einem Fall der vorliegenden Art Umstände vorlägen, aufgrund deren man von einer Tätigkeit sprechen könne, die nicht im Rahmen des Geschäftsverkehrs erbracht werde. Nach

der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 4 der Sechsten Richtlinie sei dem Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit eine weite Bedeutung zu geben, insofern als dieser Begriff alle Tätigkeiten umfasse, die entgeltlich erbracht würden.

Die niederländische Regierung schlägt demgemäß vor, die Vorabentscheidungsfrage zu verneinen.

3. Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* verweist eingangs darauf, daß Hauptzweck der Sechsten Richtlinie die Harmonisierung der Gemeinschaftsvorschriften über die Mehrwertsteuer sei. Die in Artikel 13 Teil A dieser Richtlinie abschließend aufgezählten Befreiungen von der Mehrwertsteuer seien als selbständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts anzusehen und nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes eng auszulegen, da sie eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, wonach Mehrwertsteuer für jede Lieferung von Gegenständen und Leistung von Diensten erhoben werde, die ein Steuerpflichtiger als solcher einem Verbraucher gegen Entgelt erbringe; im übrigen seien die Steuerbefreiungen nicht durch die Verwendung materieller oder funktioneller Begriffe definiert.

Die Befreiung gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie sei eine der aufgezählten Befreiungen, die ausdrücklich festlege, wer die dort definierte befreite Dienstleistung erbringen könne, nämlich insbesondere „selbständige Zusammenschlüsse von Personen", und auch nur dann, wenn alle weiteren Voraussetzungen für die Gewährung einer Befreiung erfüllt seien, so daß der Anwendungsbereich dieser Befreiung nur äußerst begrenzt sein könne.

Hinsichtlich der besonderen Voraussetzungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie macht die Kommission geltend, diese Befreiung von der Mehrwertsteuer komme nur in einer sehr kleinen Anzahl von Fällen zur Anwendung, die nicht schon Gegenstand einer anderen Befreiung seien, und zwar nur, wenn die im Wortlauf ausdrücklich genannten kumulativen Voraussetzungen erfüllt seien. Hierzu führt die Kommission aus, die SUFA stütze ihr rechtliches Vorbringen auf zwei Argumente: Zum einen müsse sie einer Körperschaft, deren Tätigkeiten gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie befreit seien — nämlich der ALN — gleichgestellt werden; zum anderen sei sie, die SUFA, selbst als ein selbständiger Zusammenschluß von Personen anzusehen, und dies unabhängig davon, ob die Tätigkeiten der ALN befreit seien.

Hinsichtlich des ersteren Vorbringens verweist die Kommission darauf, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Befreiung von der Mehrwertsteuer ausschließlich der Körperschaft vorbehalten sei, die die ihr vom Staat übertragene Aufgabe von öffentlichem Interesse selbst erfülle; etwaige Subunternehmer blieben insoweit außer Betracht. Da Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie den Steuerpflichtigen, dessen Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, genau definiere als „einen selbständigen Zusammenschluß von Personen", dürfe man nicht andere Einrichtungen diesen Zusammenschlüssen gleichstellen und so eine „Kettensteuerbefreiung" schaffen. Die SUFA könne daher der ALN nicht gleichgestellt werden, so daß die in der erwähnten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung ihr nicht gewährt werden könne.

Was das zweite Vorbringen angehe, so erfülle die SUFA nicht alle sechs Voraussetzungen des Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie, da sie nicht als ein selbständiger Zusammenschluß von Personen bezeichnet werden könne, der Dienstleistungen an seine Mitglieder erbringe. Tatsächlich verstehe der Gemeinschaftsgesetzgeber unter diesem Begriff einen Zusammenschluß von zwei oder mehr Personen oder Körperschaften, durch den letztere gemeinsam bestimmte Tätigkeiten für sich verrichten ließen. Im vorliegenden Fall handele es sich um eine Stiftung, die ihre Tätigkeiten ausschließlich für eine andere Stiftung ausübe, so daß die SUFA Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen entrichten müsse, die sie der ALN erbringe.

Die Kommission schlägt daher vor, die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

„Die Handlungen, die gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Umsatzsteuer befreit werden müssen, umfassen nicht die Aktivitäten einer Stiftung, die ausschließlich in der Organisation und Durchführung von Tätigkeiten bestehen, die mit den Aktivitäten einer anderen Stiftung zusammenhängen, und zwar gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten, wenn die andere Stiftung als Dachorganisation einer Reihe von Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen der in dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie bezeichneten Art erbringt."

M. Diez de Velasco
Berichterstatter