SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS
vom 13. Dezember 2001 [1]

1. Gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] können die Mitgliedstaaten Mehrwertsteuerbefreiungen von der Bedingung abhängig machen, dass die Leitung und Verwaltung einer steuerbefreiten Einrichtung im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.

2. Der High Court of Justice für England und Wales möchte im Wesentlichen wissen, wie diese Bedingung auszulegen ist, wenn die betreffende Einrichtung eines oder mehrere Leitungsgremien hat, deren Mitglieder unentgeltlich tätig sind, aber einen oder mehrere entgeltlich tätige Direktoren oder andere leitende Angestellte beschäftigt, die nicht Mitglieder dieser Gremien sind.

1 — Originalsprache: Englisch.

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

Die Sechste Richtlinie

3. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Bestimmte Umsätze sind nach den Richtlinienbestimmungen jedoch von der Mehrwertsteuer ausgenommen oder können ausgenommen werden.

4. Artikel 13 Teil A trägt die Überschrift „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" und zählt in Absatz 1 eine Reihe von Tätigkeiten auf, die die Mitgliedstaaten „unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen," von der Steuer befreien. Diese Tätigkeiten umfassen nach Buchstabe n auch „bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden".

5. Gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang E Nummer 5 waren die Mitgliedstaaten während der Übergangszeit nicht verpflichtet, die Umsätze nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n von der Steuer zu befreien; diese Möglichkeit entfiel jedoch mit Wirkung vom 1. Januar 1990 [3].

6. Artikel 13 Teil A Absatz 2 sieht einige Beschränkungen für bestimmte Steuerbefreiungen in Artikel 13 Teil A Absatz 1, darunter auch die in Buchstabe n, vor. Absatz 2 Buchstabe a zählt Bedingungen auf, von denen die Mitgliedstaaten die Gewährung dieser Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall abhängig machen können. So müssen nach der unter dem zweiten Gedankenstrich genannten Bedingung die „Leitung und Verwaltung [der fraglichen Einrichtungen] im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben".

Die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs

7. Nach dem Vorlagebeschluss wurde Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n, obwohl er seit dem 1. Januar 1990 anzuwenden war, im Vereinigten Königreich erst mit dem Inkrafttreten der Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (im Folgenden: Verordnung von 1996) zum 1. Juni 1996 umgesetzt. Diese Verordnung ergänzte den Value Added Tax Act 1994 durch Einführung einer neuen Kategorie befreiter Leistungen für die Gewährung des Rechts auf Zutritt zu u. a. einem Zoo durch eine für eine Befreiung in Betracht kommende Einrichtung. Die für eine Befreiung „in Betracht kommende Einrichtung" wird definiert als eine Einrichtung (die nicht eine Einrichtung des öffentliches Rechts ist), die u. a. „ehrenamtlich durch Personen geleitet und verwaltet wird, die kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Tätigkeiten der Einrichtung haben". Die Auslassung des Begriffes „im Wesentlichen" ist offensichtlich unproblematisch; die Verordnung ist, wie allgemein anerkannt, in Einklang mit der Sechsten Richtlinie auszulegen.

Das Ausgangsverfahren

8. Nach dem Inkrafttreten der Verordnung von 1996 wurden in Betracht kommende Einrichtungen aufgefordert, Anträge auf Erstattung der seit dem 1. Januar 1990 gezahlten Mehrwertsteuer bei den Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) einzureichen. Die Zoological Society of London (im Folgenden: die Society) hatte nach den zuvor geltenden Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs Mehrwertsteuer auf das Eintrittsgeld für die beiden von ihr unterhaltenen Zoos erhoben. Da die Society sich als eine für eine Befreiung in Betracht kommende Einrichtung ansah, beantragte sie bei den Commissioners die Erstattung dieser Mehrwertsteuer, die sich auf etwa 6 000 000 UKL belief. Die Commissioners

3 — Vgl. Artikel 1 der Achtzehnten Richtlinie 89/465/EWG des Rates vom 18. Juli 1989 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Aufhebung bestimmter in Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vorgesehener Ausnahmeregelungen (ABl. L 226, S. 21).

indessen waren nicht der Ansicht, dass „Leitung und Verwaltung [der Society] ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Tätigkeiten der Einrichtung haben," und lehnten den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer ab.

9. Die unterschiedlichen Auffassungen ergeben sich aus der unterschiedlichen Auslegung der Art und Weise, in der die Society organisiert und verwaltet ist. Die folgenden Tatsachen sind jedoch zwischen den Parteien unstreitig.

10. Das Hauptziel der Society (die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist) ist die Fortentwicklung der Zoologie. Zur Verfolgung dieses Zieles kann sie gemäß ihrer Satzung eine Reihe von Tätigkeiten durchführen. In diesem Rahmen besitzt und betreibt sie den London Zoo und den Whipsnade Wild Animal Park, zu denen die Öffentlichkeit gegen Entgelt Zugang hat.

11. Die Society hat etwa 4 000 Mitglieder, die einen Präsidenten, einen Sekretär, einen Schatzmeister und einen Verwaltungsrat wählen. Keines der leitenden oder sonstigen Mitglieder der Society oder ihres Verwaltungsrats erhält eine Vergütung von der Society oder hat ein finanzielles Interesse an dieser. Die Mitglieder des Verwaltungsrats einschließlich der leitenden Mitglieder können lediglich eine Erstattung ihrer Auslagen erhalten, soweit diese angemessen sind. Der Verwaltungsrat ist das leitende Gremium der Society und allgemein für die Leitung, Kontrolle und Verwaltung des Einkommens, des Eigentums und der Angelegenheiten der Society verantwortlich. Er tagt sechsmal im Jahr, um sich mit den geschäftlichen Angelegenheiten zu befassen, und hat auch sieben Verwaltungsausschüsse oder -komitees eingerichtet, die für die Überwachung spezieller Aspekte dieser Geschäftstätigkeiten verantwortlich sind; sie tagen vier- bis achtmal im Jahr; auch ihre Mitglieder sind unentgeltlich tätig, erhalten jedoch ebenso wie die Mitglieder des Verwaltungsrats eine Erstattung der Auslagen.

12. Außerdem beschäftigt die Society mehrere hundert Mitarbeiter, darunter einen Generaldirektor und vier Direktoren, die keine Mitglieder sein dürfen, denen sie jedoch eine „vernünftige und angemessene" Vergütung zahlen kann. Der Generaldirektor und die Direktoren sind für die Tätigkeiten der Society entsprechend ihren Verantwortungsbereichen zuständig und nehmen gegebenenfalls an den Sitzungen des Verwaltungsrats und der Verwaltungsausschüsse und -komitees teil, sind aber keine Mitglieder dieser Gremien. Es gibt einen Finanzdirektor, einen Personaldirektor und einen Direktor für jeden der beiden Zoos der Society, der für den täglichen Betrieb des Zoos verantwortlich ist.

13. Die Commissioners und die Society sind im Hinblick auf die Steuerbefreiung unterschiedlicher Auffassung, inwieweit das entgeltlich tätige Personal der Society, insbesondere die Direktoren, an der Leitung und Verwaltung der Tätigkeiten der Society beteiligt sind.

14. Nach der Ablehnung ihres Erstattungsantrags erhob die Society Klage

beim VAT und Duties Tribunal, das ihr in der Vorfrage der Bedeutung der Worte „Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich" folgte. Das Tribunal war der Ansicht, dass diese Bedingung sich auf die zentrale Leitung und Kontrolle der fraglichen Einrichtung insgesamt beziehe und nicht auf ihre einzelnen Tätigkeiten und die Beschäftigung von Personen nicht ausschließe, die Führungs- oder Verwaltungsfunktionen unter der tatsächlichen Leitung der Einrichtung oder der eine solche zentrale Kontrolle ausübenden Gremien wahrnähmen.

15. Die Commissioners legten daraufhin Berufung zum High Court ein und beantragten die Aufhebung dieser Entscheidung des Tribunals. Vor Erlass eines Urteils beschloss Richter Lightman, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Wie sind die Worte „Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben" in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 unter Berücksichtigung des Sachverhalts des vorliegenden Falles auszulegen? Insbesondere:

(a) Anhand welcher Kriterien ist zu bestimmen, durch wen Leitung und Verwaltung einer Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift erfolgen; beziehen sich diese Worte

(i) nur auf die Mitglieder der obersten Aufsichtsorgane der Einrichtung

oder

(ii) auf alle Personen, die mit irgendeiner Führungs- oder Verwaltungsaufgabe betraut sind? Wenn ja, anhand welcher Kriterien ist zu bestimmen, ob eine Person mit einer relevanten Führungs- oder Verwaltungsaufgabe betraut ist?

(b) Anhand welcher Kriterien ist zu bestimmen, ob Leitung und Verwaltung einer Einrichtung im Wesentlichen ehrenamtlich erfolgen; beziehen sich diese Worte

(i) auf den Umfang, in dem Leitung und Verwaltung der Einrichtung jeweils durch entgeltlich und unentgeltlich beschäftigte Personen erfolgen, und wenn ja, wie ist dieses Kriterium anzuwenden,

oder

(ii) auf die individuelle finanzielle Grundlage, auf der jede einzelne mit der Leitung und Verwaltung der Einrichtung betraute Person diese Aufgabe wahrnimmt (darf z. B. keine dieser Personen mehr als eine symbolische Vergütung erhalten),

oder

(iii) auf irgendeinen anderen Maßstab oder irgendein anderes Kriterium, und wenn ja, worin besteht dieser Maßstab oder dieses Kriterium?

16. Die Society, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission haben alle sowohl schriftliche als auch mündliche Erklärungen abgegeben.

Untersuchung

Der Ansatz der Auslegung

17. Alle drei Parteien, die Erklärungen abgegeben haben, verweisen auf den anerkannten Grundsatz, dass die Begriffe, mit denen Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben würden, eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Prinzip darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Mehrwertsteuer unterliege [4], woraus sich andererseits zwangsläufig ergebe, dass jede Beschränkung solcher Steuerbefreiungen weit auszulegen sei.

18. Die Society hält es zudem für erforderlich, den der Steuerbefreiung zugrunde liegenden Zweck im Kontext des Artikels 13 Teil A insgesamt zu bestimmen. Ein Befreiungstatbestand könne sogar über seinen tatsächlichen Wortlaut hinaus erweitert werden, um den ihm zugrunde liegenden Zweck zu verwirklichen [5], und eine ermessensabhängige Steuerbefreiung müsse sich an diesem Zweck orientieren [6]. Die Kommission weist darauf hin, dass „eng" nicht notwendigerweise „restriktiv" bedeute; die unzweideutig festgelegten Bedingungen einer Steuerbefreiung verlangten keine besonders enge Auslegung [7].

19. Ich teile die Ansicht, dass Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng auszulegen sind, aber nicht weginterpretiert werden

4 — Das jüngste Urteil, das diesen Grundsatz wiederholt, ist offensichtlich das Urteil vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-240/99 (Försäkringsaktiebolaget Skandia, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 32).

5 — Urteil vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Skatteministeriet/Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnrn. 10 bis 17).

6 — Urteil vom 12. Februar 1998 in der Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481, Randnrn. 21 bis 22).

7 — Insbesondere Nrn. 20 bis 23 der Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache C-79/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249) und die dort zitierte Rechtsprechung (bestätigt in Randnrn. 21 bis 23 des Urteils vom 11. Januar 2001 in dieser Rechtssache).

sollten. Die Kommission stellt insoweit die Begriffe einer „engen" und einer „restriktiven" Auslegung zu Recht einander gegenüber. Entsprechend sollten Beschränkungen von Steuerbefreiungen nicht eng ausgelegt werden, sollten aber auch nicht so gedeutet werden, dass sie über ihren Wortlaut hinausgehen. Sowohl die Steuerbefreiungen als auch deren Beschränkungen sind in der Weise auszulegen, dass die Befreiungen auf die Fälle anzuwenden sind, für die sie bestimmt sind, und nichts anderes. Daher stimme ich der Society zu, dass es sachgerecht ist, den Zweck der einschlägigen Vorschriften in ihrem Kontext zu betrachten.

Der Zweck der Vorschriften

20. Nach Ansicht der Society besteht der Grund der Steuerbefreiung darin, dass Einrichtungen, die kulturelle Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht förderten, im öffentlichen Interesse handelten und daher Anspruch auf eine Steuerbefreiung hätten. Bei der in Rede stehenden freigestellten Beschränkung liege das Gewicht auf der Leitung und Verwaltung nicht der Tätigkeiten, sondern der Einrichtung, die diese durchführe. Damit solle eine Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, wenn eine Einrichtung offensichtlich nicht gewinnorientiert sei, aber diejenigen, die sie betrieben, dies tatsächlich zur Gewinnerzielung täten.

21. Die Kommission vertritt eine weitgehend ähnliche Ansicht, weist aber darauf hin, dass die Auslegung der in Rede stehenden Bedingung nicht nur den Umständen gerecht werden müsse, die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n genannt seien, sondern auch denen in Buchstaben b, g, h, i, l und m, auf die sie auch Anwendung finden könne. Auch wenn es den Mitgliedstaaten freistehe, die ermessensabhängigen Bedingungen in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a anzuwenden, müsse jede Bedingung in der gesamten Gemeinschaft einheitlich ausgelegt werden und nicht so, wie es ein Mitgliedstaat für passend halte. Diese Bedingungen ermöglichten den Mitgliedstaaten, nur die Tätigkeiten von der Steuer zu befreien, die auf nicht-kommerzieller Grundlage durchgeführt würden, und eine Wettbewerbsverzerrung mit steuerpflichtigen kommerziellen Unternehmen zu vermeiden. Der zweite Gedankenstrich verstärke den ersten [8] noch, indem er gewährleiste, dass eine formal nicht gewinnorientierte Einrichtung keine privaten Gewinne für diejenigen abwerfe, die ihre Tätigkeiten leiteten.

22. Das Vereinigte Königreich meint demgegenüber, dass der Zweck des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a darin bestehe, jedem Mitgliedstaat ein Ermessen einzuräumen, damit dieser Bedingungen für eine Steuerbefreiung aufstellen könne, die er unter Berücksichtigung der Verhältnisse in seinem Gebiet für angemessen halte. Ein maßgeblicher Faktor sei das Gebot der Wahrung der Steuerneutralität durch steuerliche Gleichbehandlung kommerziell betriebener kultureller Einrichtungen (wie Zoos) und ihrer unter professioneller Leitung von Einrichtungen ohne Gewinn-

8 — Danach kann ein Mitgliedstaat die Gewährung der Steuerbefreiung von der Bedingung abhängig machen, dass die Begünstigten keine systematische Gewinnerzielung anstreben bzw. dass etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilt werden, sondern zur Erhaltung und Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

streben betriebenen Gegenstücke, die mit ersteren in Wettbewerb stünden. In der mündlichen Verhandlung fügte das Vereinigte Königreich hinzu, dass die besondere in Rede stehende Bedingung es den Mitgliedstaaten ermögliche, das soziale Ziel einer Förderung ehrenamtlicher Tätigkeiten zu verfolgen.

23. Ich bin von diesen Argumenten des Vereinigten Königreichs nicht überzeugt. Das Gebot der Wahrung der Steuerneutralität zwischen kommerziellen und nicht-kommerziellen Unternehmen war in der Tat eindeutig ein Anliegen bei der Abfassung des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie, it aber umfassend und ausdrücklich in diese Vorschrift aufgenommen worden. In drei Unterabsätzen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 steht die Steuerbefreiung speziell unter dem Vorbehalt, dass sie „nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt" und sieben Steuerbefreiungen — darunter die hier streitige — können nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a vierter Gedankenstrich von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass „die Befreiungen... nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen". Die Annahme ist zulässig, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der übrigen Steuerbefreiungen das öffentliche Interesse an der Befreiung der betreffenden Leistungen für wichtiger hielt als die Sorge um die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

24. Unter diesen Umständen ist es meiner Ansicht nach nicht gerechtfertigt, ein solches Anliegen in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich hineinzulesen. Wenn ein Mitgliedstaat sicherstellen will, dass die Steuerbefreiung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n nicht zu irgendeiner Verzerrung führt, kann er die Befreiung von der Bedingung in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a vierter Gedankenstrich abhängig machen (was das Vereinigte Königreich anscheinend nicht getan hat).

25. Für mich ist nach dem Wortlaut klar, dass die fragliche Bedingung ein anderes Anliegen zum Ausdruck bringt, das bei der Abfassung des Artikels 13 Teil A offensichtlich eine Rolle spielte, nämlich bestimmte Tätigkeiten auf keinen Fall in den Genuss der Steuerbefreiung kommen zu lassen, wenn sie zur Gewinnerzielung betrieben werden. Zwei Befreiungen sind ausdrücklich nur für „Einrichtungen ohne Gewinnstreben" [9] bestimmt, und dieselbe Gruppe von sieben Befreiungen, darunter der hier streitige Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n, kann gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a erster Gedankenstrich von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Einrichtungen „keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden."

26. Der zweite Gedankenstrich bringt einen etwas anderen Aspekt desselben Anliegens zum Ausdruck. Statt sich, wie der erste Gedankenstrich, auf die Einstellung

9 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache C-174/00 (Kennemer Golf und Country Club) vom heutigen Tage (Slg. 2002, I-3293, I-3296).

der Einrichtung zu der Frage der Gewinnerzielung und -verwendung zu konzentrieren, soll dieser speziell ausschließen, dass Personen, die diese Einrichtung leiten oder verwalten, ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den finanziellen Ergebnissen ihrer Tätigkeiten haben könnten. Die Bedingung „im Wesentlichen ehrenamtlich" kann daher als Verstärkung dieses grundsätzlichen Verbots angesehen werden.

27. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen wende ich mich der Hauptfrage dieses Falles zu, nämlich der Bedeutung des Ausdrucks „Leitung und Verwaltung".

Die Bedeutung von „Leitung und Verwaltung"

28. Es ist klar, dass Handlungen, die in einer Leitung und Verwaltung im weitesten Sinne bestehen, auf verschiedenen Ebenen in fast jeder Organisation ausgeführt werden. An und für sich handelt es sich um keine besonderen Begriffe und sie können überall dort verwendet werden, wo Entscheidungen zu treffen sind; Entscheidungen können ihrerseits in jedem Bereich von der Festlegung der allgemeinen Politik bis hin zu deren detaillierter Durchführung getroffen werden. Im vorliegenden Fall wurde darauf hingewiesen, dass der Direktor des London Zoo, der Haupttierpfleger und z. B. der Tierpfleger des Reptilienhauses — zusammen mit vielen anderen Mitgliedern des Personals — alle so beschrieben werden könnten, dass sie Leitungs- und Verwaltungsaufgaben wahrnähmen. Abgesehen von der höchsten und der niedrigsten Ebene werden die Aufgaben wahrscheinlich jedoch in einer Kombination von Entscheidungs- und reinen Vollzugsfunktionen bestehen. Streitig ist hier, auf welcher Ebene Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie nach der Vorstellung des Gemeinschaftsgesetzgebers anwendbar sein soll.

29. Das Vereinigte Königreich hat seine Ansicht mit einer Auslegung des beabsichtigten Zwecks der Vorschrift — die ich, wie oben dargelegt, nicht billige — begründet, und sich dabei auch auf die Verwendung der Worte „Leitung *und Verwaltung*" (und ihre Entsprechungen in anderen Sprachfassungen) als Argument dafür gestützt, dass alle über die reine Routine hinausgehenden Funktionen abgedeckt werden sollten. Die Society dagegen meint, dass der Begriff nur auf die obersten Aufsichtsorgane der betreffenden Einrichtung angewandt werden könne, nicht auf bezahlte Führungskräfte oder Verwalter, die kein Interesse an deren finanziellen Ergebnissen hätten; die Zielsetzung wäre nicht in sich schlüssig, wenn Einrichtungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen würden, sobald sie eine einzige bezahlte Führungskraft beschäftigten. Sowohl die Society als auch die Kommission weisen darauf hin, dass bezahlte Führungskräfte und Verwalter nicht nur üblich, sondern in vielen Tätigkeitsbereichen, auf die dieser Gedankenstrich der Bestimmung angewandt werden könne — wie Krankenhäuser und Bildungseinrichtungen — notwendig seien.

Die Kommission meint, dass nicht alle Personen, die eine Leitungsfunktion im weiteren Sinne ausübten, ehrenamtlich tätig sein müssten; nichts spreche gegen bezahlte Mitarbeiter, wenn sie keinen entscheidenden Einfluss auf zentrale Entscheidungen — bei der Festlegung der Politik der Organisation, insbesondere der Finanzpolitik und bei der Leitung ihrer Tätigkeiten — hätten, sondern nur leitend bei Vollzugsaufgaben unter der Aufsicht von Personen tätig seien, die echte Entscheidungsbefugnisse hätten.

30. Entsprechend meiner oben vertretenen Ansicht [10] betrifft Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich diejenigen, die die betreffende Einrichtung leiten, und ist eindeutig darauf gerichtet, sie nicht in eine Lage zu versetzen, in der sie die Leitung so ausüben könnten, dass sie ihre eigene Bereicherung förderten.

31. Wenn ein Mitgliedstaat allein diesen Gedankenstrich anwendet, sind Ziel und Wirkung offensichtlich eine „Gewaltentrennung". Einzelne können ein Interesse an den „Ergebnissen der betroffenen Tätigkeiten" haben, dürfen aber nicht in der Lage sein, auf diese Ergebnisse Einfluss zu nehmen, während andere, die in der Lage sein können, auf die Ergebnisse Einfluss zu nehmen, kein Interesse an ihnen haben dürfen, so dass jede Entscheidung, die sie treffen, von Erwägungen bezüglich des unmittelbaren oder mittelbaren privaten Gewinns frei bleibt.

10 — In Nr. 26.

32. Ich meine daher, dass die Leitung und Verwaltung, um die es geht, Tätigkeiten, die auf die finanziellen Ergebnisse Einfluss haben können — und natürlich auch die Verwendung der sich daraus ergebenden Mittel betreffen, soweit diese beiden Aspekte eine Auswirkung auf die Interessen der betreffenden Personen haben können. In einem kommerziellen Unternehmen würden solche Tätigkeiten weitgehend denen eines Verwaltungsrats entsprechen. Die Begriffe können jedoch nicht anhand der Befugnisse eines solchen Gremiums oder des Aufsichtsgremiums einer Einrichtung ohne Gewinnstreben, wie sie in einem nationalen Rechtssystem beschrieben sind, definiert werden, sondern müssen eine einheitliche gemeinschaftsrechtliche Definition erhalten. Ich stimme der Kommission zu, dass Leitung und Verwaltung durch den Erlass und nicht die Umsetzung von Entscheidungen über die Politik der Organisation gekennzeichnet und auf einer entsprechend höheren Ebene angesiedelt sind.

33. Im vorliegenden Fall fallen diese Leitung und Verwaltung unzweifelhaft in den Bereich der „zentralen Leitung und Kontrolle", die der Verwaltungsrat und die Verwaltungsausschüsse der Society ausüben, doch könnten sie auch einige Zuständigkeiten der Direktoren umfassen; auch wenn diese Personen die wichtigen Entscheidungen nicht selbst treffen dürfen, können sie gleichwohl die Politik der Einrichtung erheblich beeinflussen, wenn zum Beispiel ihre Empfehlungen an den Verwaltungsrat und/oder die Ausschüsse im Allgemeinen befolgt werden. Ihre täglichen innerorganisatorischen Leitungs- und Ver-

waltungsaufgaben, die auch die Befugnis umfassen, Entscheidungen zu treffen, durch die die auf höherer Ebene festgelegte Politik lediglich umgesetzt wird, gehören jedoch nicht dazu. Es ist natürlich Sache des nationalen Gerichts, den genauen Umfang der Aufgaben zu ermitteln, die die Direktoren — und zwar in der Praxis und nicht nur nach den Gründungsdokumenten der Einrichtung — haben, und festzustellen, ob sie solche Entscheidungen über die Politik der Society treffen oder erheblich beeinflussen, die die Ergebnisse der Tätigkeiten der Society bestimmen.

Die Bedeutung von „im Wesentlichen ehrenamtlich"

34. Die zweite Frage des nationalen Gerichts hat kaum zu einem tatsächlichen Meinungsstreit vor dem Gerichtshof geführt. Die vorgebrachten Argumente betreffen in erster Linie die Frage, ob das Hauptaugenmerk auf die Einrichtung oder auf die einzelnen mit der Leitung und Verwaltung betrauten Personen zu richten ist.

35. In ihren schriftlichen Erklärungen trug die Society vor, dass der Begriff „im Wesentlichen ehrenamtlich" sich auf die Einrichtung beziehe und nicht darauf, ob ein Direktor „im Wesentlichen" entgeltlich oder unentgeltlich tätig sei. Eine Einrichtung sei „im Wesentlichen ehrenamtlich", wenn die Mitglieder der zentralen Leitungs- und Kontrollorgane der Einrichtung nicht mehr als eine symbolische Vergütung erhielten. Die Regierung des Vereinigten Königreichs meinte, dass dieser Ausdruck sich nicht auf die Einrichtung beziehe, sondern bedeute, dass die einzelnen an der Leitung und Verwaltung beteiligten Personen ihre Dienstleistungen im Wesentlichen ehrenamtlich gegen eine nur symbolische Vergütung erbringen müssten.

36. Nach Ansicht der Kommission ist der Ausdruck so zu verstehen, dass grundsätzlich die gesamte Leitung und Verwaltung der in Rede stehenden Einrichtung — wie oben dargestellt — unentgeltlich tätigen Personen obliegen müsse. Die Tatsache indessen, dass bezahltes Personal gelegentlich oder am Rande dabei mitwirke oder dass geringe oder symbolische Zahlungen an Personen geleistet würden, die für die Leitung und Verwaltung verantwortlich seien, stehe nicht im Widerspruch zu diesem Erfordernis.

37. In der mündlichen Verhandlung wurde deutlich, dass sowohl die Society als auch die Regierung des Vereinigten Königreichs bereit waren, der von der Kommission vorgeschlagenen Antwort zu folgen. Da ich ebenfalls dem zustimme, was der Bevollmächtigte des Vereinigten Königreichs als ein „durchaus vernünftiges und praktikables Ergebnis" bezeichnete, werde ich diese Frage nicht weiter vertiefen.

Ergebnis

38. Ich möchte daher dem Gerichtshof vorschlagen, die Fragen des High Court für England und Wales wie folgt zu beantworten:

Der Begriff der Leitung und Verwaltung in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist so auszulegen, dass er sich auf den Erlass solcher Entscheidungen über die Politik der Einrichtung bezieht, die die Ergebnisse der Tätigkeiten der betreffenden Einrichtung bestimmen, was auch die Ausübung eines bedeutenden Einflusses auf diese Entscheidungen umfasst, nicht aber die tägliche innerorganisatorische Leitung und Verwaltung oder den Erlass von Entscheidungen, durch die die auf höherer Ebene festgelegte Politik lediglich umgesetzt wird.

Das Erfordernis im selben Gedankenstrich, dass Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich erfolgen, ist so auszulegen, dass im Wesentlichen die gesamte so definierte Leitung und Verwaltung der betreffenden Einrichtung nicht entgeltlich tätigen Personen obliegen muss. Die Tatsache indessen, dass bezahltes Personal gelegentlich oder am Rande dabei mitwirkt oder dass geringe oder symbolische Zahlungen an die Personen geleistet werden, die für die Leitung und Verwaltung verantwortlich sind, steht nicht im Widerspruch zu diesem Erfordernis.