SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGIOS COSMAS
vom 8. Juni 1995 *

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof um Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im folgenden: Sechste Richtlinie) [1] ersucht.

I — Sachverhalt

2. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, W. Bulthuis-Griffioen (im folgenden: Klägerin), betreibt seit 1968 eine Kindertagesstätte. In den Jahren 1989 und 1990 entrichtete sie keine Umsatzsteuer auf die Einkünfte, die sie mit den von ihr erbrachten Dienstleistungen erzielte. Die Klägerin ist der Auffassung, daß im vorliegenden Fall für die von ihr erbrachten Dienstleistungen die in Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe f der Wet op de Omzetbelasting 1968 (holländisches Gesetz von 1968 über die Umsatzsteuer, im folgenden: Gesetz von 1968) vorgesehene Steuerbefreiung gelte. Diese Vorschrift sieht eine Befreiung von der Umsatzsteuer für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen sozialer und kultureller Art vor. Diese Steuerbefreiung setzt voraus, daß der Dienstleistungserbringer keine Gewinnerzielung anstrebt.

3. Der Inspecteur der Omzetbelasting (Finanzbehörde) war der Auffassung, daß die Voraussetzung, daß keine Gewinnerzielung angestrebt werde, im vorliegenden Fall nicht gegeben sei und daß folglich diese Steuerbefreiung für die Klägerin nicht gelte, und erließ einen Steuernacherhebungsbescheid. Gegen diesen Bescheid erhob die Betroffene Klage beim Gerechtshof Amsterdam. Wie in der Vorlageentscheidung festgestellt wird, konzentriert sich der Streit zwischen den Parteien auf die Frage, ob die Klägerin die Erzielung von Gewinn aus dem Betrieb der Kindertagesstätte anstrebt, und sind — falls diese Frage verneint wird — „die Parteien sich darüber einig, daß der Nacherhebungsbescheid zu Unrecht ergangen ist".

4. Die Klägerin machte im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht geltend, auch wenn sie die Erzielung von Nettoeinkünften aus dem Betrieb der Kindertagesstätte anstrebe,

* Originalsprache: Griechisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

so seien diese Einkünfte in Anbetracht der Struktur dieses Betriebes [2] niedriger als ein „funktionsbezogenes Gehalt", d. h. das Gehalt, das für eine Tätigkeit gezahlt würde, die der von ihr selbst ausgeübten ähnlich sei. Sie beruft sich auf die Rechtsprechung des Hoge Raad zur Anwendung des Artikels 11 Buchstabe c des zitierten holländischen Gesetzes. Wie im Vorlageurteil ausgeführt wird, hatte dieses Gericht entschieden, daß kein Streben nach Gewinnerzielung vorliegt, wenn der Unternehmer nicht in der Lage ist, aus seinen Tätigkeiten Einkünfte zu erzielen, die über das diesen Tätigkeiten entsprechende „funktionsbezogene Gehalt" hinausgehen. Auf der anderen Seite räumt die Finanzbehörde ein, daß die Einkünfte, die sich strukturell aus dem Betrieb der Kindertagesstätte ergeben, niedriger sind als das den Tätigkeiten der Klägerin entsprechende funktionsbezogene Gehalt. Sie macht jedoch geltend, daß ein Streben nach Gewinnerzielung vorliege, wenn dieses Streben sich auf die Erzielung positiver Ergebnisse beziehe. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben, da die Klägerin mit diesen Einkünften ihren Lebensunterhalt bestreite.

5. Nach der streitigen niederländischen Rechtsvorschrift, nämlich Artikel 11 Absatz 1 Einleitungssatz und Buchstabe f des Gesetzes von 1968 über die Umsatzsteuer, sind die durch allgemeine Verwaltungsanordnung zu bestimmenden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sozialer und kultureller Art von der Steuer befreit, sofern die Unternehmer keinen Gewinn anstreben und keine schwerwiegende Störung des Wettbewerbsverhältnisses zu Unternehmern auftritt, die die Erzielung eines Gewinns anstreben. Diese Vorschrift wird durch Artikel 7 Absatz 1 des Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Durchführungsverordnung für die Umsatzsteuer; im folgenden: Verordnung) konkretisiert, in der als derartige Tätigkeiten auch die in der Anlage B zu dieser Verordnung aufgezählten Dienstleistungen bezeichnet werden. Im Vorlageurteil wird dazu folgendes festgestellt: „In dieser Anlage waren in der bis zum 1. Juli 1989 geltenden Fassung — soweit sie hier von Bedeutung ist — im Abschnitt b die Lieferungen und Dienstleistungen aufgeführt, die von den nachfolgend genannten Einrichtungen als solche erbracht werden, wenn diese keinen Gewinn anstreben: 2. Kinderheime, Kindergärten, Kindertagesstätten und Freiluftschulen. In der seit dem 1. Juli 1989 geltenden Fassung der Anlage B sind unter Buchstabe b — soweit er hier von Bedeutung ist — die Lieferungen und Dienstleistungen im Sinne von Artikel 7 der Verordnung aufgeführt, die als solche von den nachfolgend genannten Einrichtungen erbracht werden, wenn diese keinen Gewinn anstreben: 6. Kinderkrippen und Schulen für Kinder mit langwierigen Krankheiten". Das vorlegende Gericht nimmt als gegeben an, daß die Klägerin eine Einrichtung im Sinne der oben genannten Nummern 2 und 6 betreibt.

6. Wie aus dem Vorlageurteil, aber auch aus den Erklärungen der Klägerin, der niederländischen Regierung und der Kommission im Verfahren vor dem Gerichtshof hervorgeht, gibt Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe f des Gesetzes von 1968 im holländischen Recht die Sechste Richtlinie und insbesondere die Steuerbefreiungsvorschrift des Artikels

2 — Die Klägerin trägt in diesem Zusammenhang vor — und das vorlegende Gericht erkennt dieses Vorbringen auch an —, daß die Leistungsfähigkeit des Unternehmens und die Wettbewerbsbedingungen keine Einkünfte zulassen, die größer sind als diejenigen, die sie erzielen würde, wenn sie die gleiche Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausüben würde.

13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g in Verbindung mit Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dieser Richtlinie wieder.

Unter diesen Voraussetzungen nahm das vorlegende Gericht an, daß der Gesetzgeber der Voraussetzung, daß kein Gewinn angestrebt wird, in Artikel 11 Absatz 1 des niederländischen Gesetzes von 1968 die gleiche Bedeutung geben wollte, wie sie die Voraussetzung in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie hat, und hielt es für notwendig, dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

II — Die Vorabentscheidungsfrage

7. Die zweite Kammer für Steuersachen des Gerechtshof Amsterdam ersucht den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Frage:

Wird in einem Fall, in dem der Unternehmer eine natürliche Person ist, die strukturell gesehen ein positives Ergebnis in dem Sinne anstrebt, daß die Einnahmen die anfallenden Kosten übersteigen, wobei aber dieses positive Ergebnis nicht höher sein kann als ein für die vom Unternehmer selbst verrichtete Arbeit als angemessen anzusehendes Entgelt, eine systematische Gewinnerzielung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) — angestrebt?

In diesem Zusammenhang sei festgestellt, daß im Vorlageurteil als gegeben angenommen wird, daß die Klägerin durch die Ausübung der streitigen Tätigkeiten zwar die Erzielung von Einkünften anstrebt und solche auch erzielt, daß dieses Bestreben aber in Anbetracht der Struktur des Unternehmens nicht darauf gerichtet ist, Einkünfte zu erzielen, die höher sind als die funktionsbezogene Vergütung, die die Klägerin für die Tätigkeiten verlangen könnte, die sie im Rahmen des Betriebs der Kindertagesstätte selbst ausübt.

Nach dem Vorlageurteil besteht das Problem des vorliegenden Rechtsstreits im Kern darin, welche Bedeutung im Fall der Klägerin dem Ausdruck „systematische Gewinnerzielung anstreben“ zu geben ist, und insbesondere darin, ob bei der Bestimmung des Gewinns das funktionsbezogene Gehalt für die Tätigkeiten, die die Klägerin im Rahmen des Betriebes ihres Unternehmens selbst ausübt, zu berücksichtigen ist.

III — Rechtlicher Rahmen und einschlägige Rechtsprechung

8. Die Sechste Richtlinie sieht in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g folgendes vor:

„A. *Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten*

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien 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:

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

...“

Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a bestimmt:

„(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

— Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

...“

9. Artikel 13 Teil A sieht somit eine Steuerbefreiung für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vor, die von bestimmten Voraussetzungen anhängt.

Die erste Voraussetzung hängt mit der Art der Tätigkeit zusammen. Es muß sich um Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen handeln, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit zusammenhängen.

Die zweite Voraussetzung betrifft denjenigen, der derartige Tätigkeiten ausübt. Für die in Buchstabe g in diesem Artikel aufgezählten Tätigkeiten ist eine Steuerbefreiung vorgesehen, wenn sie von *Einrichtungen des öffentlichen Rechts* oder von *anderen Einrichtungen* ausgeübt werden, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt sind.

Die dritte Voraussetzung besteht darin, daß kein Gewinn angestrebt werden darf. Dabei handelt es sich um die Voraussetzung, die den Gegenstand der vorliegenden Vorabentscheidungsfrage darstellt. Artikel 13 Teil A Absatz 2 räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein — von der der holländische Gesetzgeber im vorliegenden Fall Gebrauch gemacht hat —, die Steuerbefreiung von bestimmten Voraussetzungen abhängig zu machen, zu denen auch die Voraussetzung zählt, daß keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird. Der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte dem nationalen Gesetzgeber auf diese Weise erlauben, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Steuerbefreiung auszuschließen, wenn diese Tätigkeiten systematisch mit dem Ziel ausgeübt werden, Gewinn zu erzielen, und zwar in dem Sinne, daß mit der Ausübung dieser Tätigkeiten die ständige Erzielung von Einkünften angestrebt wird.

10. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes geht hervor, daß die maßgeblichen Regelungen des streitigen Artikels der Sechsten Richtlinie, durch die Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten eingeführt werden, in der Weise eng auszulegen sind, daß sie nicht weiter gehen als das, was in diesem Artikel ausdrücklich und klar bestimmt ist. So hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 26. März 1987 [3] betont, daß „die Richtlinie durch die Allgemeinheit ihres Anwendungsbereichs und durch den Umstand gekennzeichnet [ist], daß alle Befreiungen ausdrücklich und eindeutig sein müssen". Im Urteil vom 15. Juni 1989 [4] hat der Gerichtshof folgendes festgestellt: „Was die Regelung der Steuerbefreiungen angeht, so ergibt sich aus der elften Begründungserwägung der Richtlinie, daß diese Befreiungen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen, die ... im Gesamtzusammenhang des durch die Sechste Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind." Nach demselben Urteil sind „die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen ..., da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt" [5].

11. Außerdem hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. Juli 1985 [6] festgestellt: „Zwar gelten diese Befreiungen" (die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie geregelt sind) „zugunsten von Tätigkeiten, die bestimmten Zwecken dienen; in den meisten Bestimmungen werden jedoch außerdem die Wirtschaftsteilnehmer genannt, die die von der Steuer befreiten Leistungen erbringen dürfen."

3 — Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 19.

4 — Rechtssache C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11.

5 — Vgl. das in Fußnote 4 zitierte Urteil, Randnr. 13.

6 — Rechtssache 107/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 13.

Die betroffenen Tätigkeiten werden folglich nur dann von der Steuer befreit, wenn sie von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden; in dem in Buchstabe g geregelten Fall muß sich dabei um „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" handeln.

Es stellt sich daher die Frage, ob die Klägerin, die, wie im Vorstehenden angegeben, eine Kindertagesstätte betreibt, als „andere Einrichtung" im Sinne der streitigen Vorschrift der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann.

IV — Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage

12. In Anbetracht der gerade zitierten Rechtsprechung ist meines Erachtens, bevor die Vorabentscheidungsfrage beantwortet wird und um dem vorlegenden Gericht alle für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlichen Anhaltspunkte für die Auslegung der maßgeblichen Vorschrift an die Hand zu geben, zu prüfen — wie auch die Kommission in ihren Erklärungen ausgeführt hat —, ob die Klägerin nach der genauen Bedeutung dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie zu den Wirtschaftsteilnehmern gehört, die Anspruch auf Steuerbefreiung für die betroffenen Tätigkeiten haben.

Aus der Formulierung des Artikels 13 in seiner Gesamtheit geht hervor, daß einige darin vorgesehene Steuerbefreiungen sich ausdrücklich auf Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen beziehen, die von „Einrichtungen" erbracht bzw. vorgenommen werden.

So ist z. B. in der die Steuerbefreiung betreffenden Regelung unter Buchstabe b die Rede von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts ... Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art". Ebenso ist in der Steuerbefreiung unter Buchstabe i die Rede von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts ... oder andere[n] Einrichtungen mit ... von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung". Die unter den Buchstaben l und m genannten Steuerbefreiungen beziehen sich auf „Einrichtungen ohne Gewinnstreben" und in der unter Buchstabe n geregelten Steuerbefreiung ist die Rede von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen". Auch die unter den Buchstaben g und h genannten Steuerbefreiungen beziehen sich auf „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen".

Bei anderen Fällen von Steuerbefreiungen wird dieser Begriff dagegen nicht verwendet. Es handelt sich u. a. um die Fälle von Steuerbefreiungen, die in Buchstabe c geregelt sind, der die Dienstleistungen betrifft, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden, die Befreiungen unter Buchstabe e, der die Dienstleistungen betrifft, die Zahntechniker

im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, und die Befreiungen unter Buchstabe k, der den von Privatlehrern erteilten Unterricht betrifft. In diesen Fällen ist es offenkundig, daß die Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen von natürlichen Personen erbracht bzw. vorgenommen werden.

13. Diese Gegenüberstellung führt zu dem Ergebnis, daß die vorgesehene Steuerbefreiung immer dann, wenn in Artikel 13 bestimmt wird, daß eine von der Steuer befreite Tätigkeit von einer „Einrichtung" auszuüben ist, keine Anwendung findet, wenn der Wirtschaftsteilnehmer eine natürliche Person ist.

Diese Auslegung wird durch die Formulierung des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a bestätigt, worin unter den Voraussetzungen, von denen die Steuerbefreiung dieser Einrichtungen abhängig gemacht werden kann, folgendes genannt wird: „Etwaige Gewinne ... dürfen nicht verteilt ... werden" und „Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich ... erfolgen". Man kann nicht davon ausgehen, daß diese Voraussetzungen sich auf natürliche Personen beziehen können.

14. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß die Klägerin nicht unter den Begriff der „Einrichtung" fällt und somit ratione personae nicht in den Anwendungsbereich der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g vorgesehenen Steuerbefreiung fällt. Ihre Einkünfte aus den von ihr erbrachten Dienstleistungen sind folglich nicht von der Umsatzsteuer befreit.

15. Ich komme also zu dem Ergebnis, daß die Antwort auf die vorliegende Vorabentscheidungsfrage dahin gehen muß, daß ein Unternehmer, der wie die Klägerin die von der Steuer befreiten Tätigkeiten als natürliche Person ausübt, nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der streitigen Regelung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie fällt, da ein solcher Unternehmer nicht als „Einrichtung" im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann.

16. Vorbehaltlich der vorstehenden Ausführungen ist an dieser Stelle zu prüfen, wie die Formulierung „systematische Gewinnerzielung anstreben" im Falle der Klägerin auszulegen ist. Wie oben festgestellt worden ist, geht die Frage, die sich im vorliegenden Fall stellt, dahin, ob ein systematisches Streben nach Gewinnerzielung vorliegt, wenn der betreffende Unternehmer keine Möglichkeit hat, Einkünfte zu erzielen, die über das Gehalt hinausgehen, die er für eine Arbeit verlangen könnte, die derjenigen ähnelt, die er im Rahmen des Betriebes des Unternehmens ausübt. Diese Frage ist im Rahmen der engen Auslegung der Vorschriften der Sechsten Richtlinie über Steuerbefreiungen zu beantworten, die, wie vorstehend bereits ausgeführt, in der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes vorgenommen wird.

17. Wie sich aus der Vorlageentscheidung aber auch aus den Erklärungen der Klägerin selbst vor dem Gerichtshof ergibt, strebt die Klägerin mit der Ausübung ihrer streitigen Tätigkeiten sicherlich die Erzielung von Ein-

künften an, auch wenn dieses Streben nicht darauf gerichtet ist, Einkünfte zu erzielen, die über das funktionsbezogene Gehalt hinausgehen. Der Betrieb der Kindertagesstätte stellt für die Klägerin ein Unternehmen dar, das sie betreibt, um sich einen Lebensunterhalt zu verschaffen. Im vorliegenden Fall liegt folglich ein dauerndes Streben nach der Erzielung eines positiven Ergebnisses vor. Es besteht auch kein Zweifel daran, daß die Klägerin mit dem Betrieb dieses Unternehmens tatsächlich insoweit ein positives Ergebnis erreicht, als sie Einkünfte erzielt, die die Ausgaben überschreiten. Das konkrete Unternehmen stellt somit für die Klägerin eine ständige Einkommensquelle dar.

18. Meines Erachtens ändert sich an diesem Ergebnis allein dadurch nichts, daß das Betriebsergebnis einen bestimmten Betrag, der geringer, auf jeden Fall aber nicht höher als das funktionsbezogene Gehalt ist, das die Klägerin für die Ausübung der gleichen Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses verlangen könnte, nicht überschreitet und auch nicht überschreiten kann.

Auch in diesem Fall liegt ein Streben nach einem positiven Ergebnis vor, auch wenn die Einkünfte das funktionsbezogene Gehalt nicht übertreffen und kaum ausreichen, um den lebensnotwendigen Bedarf des Unternehmers zu decken.

19. Eine Berufstätige wie die Klägerin, der mit den Tätigkeiten, die sie auf eigene Rechnung ausübt, die Erzielung von Einkünften zur Deckung des lebensnotwendigen Bedarfs bezweckt, strebt meines Erachtens systematisch die Erzielung von Gewinn an. Diese Einschätzung ändert sich nicht mit der Höhe der Einkünfte. Auch wenn ihre Nettoeinkünfte niedriger sind als die Einkünfte, die eine andere Berufstätige erzielen würde, die als Gehaltsempfängerin die gleichen Tätigkeiten ausüben würde, könnte man schwerlich behaupten, daß diese Berufstätige nicht systematisch die Erzielung von Gewinn anstrebt.

Die Entscheidung darüber, ob ein Streben nach Gewinnerzielung im jeweiligen konkreten Fall vorliegt, stellt eine Tatsachenbeurteilung dar, die das nationale Gericht vorzunehmen hat.

V — Vorschlag

20. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen und vorbehaltlich der Feststellung, daß die Klägerin als natürliche Person nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der streitigen Vorschrift fällt, schlage ich vor, daß der Gerichtshof die ihm vom Gerechtshof Amsterdam vorgelegte Frage wie folgt beantwortet:

Im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mit-

gliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage — liegt ein systematisches Streben nach Gewinnerzielung vor, wenn ein Unternehmer durch Ausübung seiner Tätigkeit ein positives Ergebnis in dem Sinne, daß die erzielten Einnahmen die anfallenden Kosten übersteigen, zu erreichen sucht, und zwar unabhängig von der Höhe des Einkommens und auch dann, wenn das angestrebte Einkommen, strukturell gesehen, nicht höher sein kann als ein angemessenes Entgelt für die vom Unternehmer selbst verrichtete Arbeit.