SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO

vom 23. November 2000 [1]

1. Die Vertragsverletzungsklage der Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen die Französische Republik wegen deren Umsetzung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) veranlasst den Gerichtshof erneut, sich mit der Frage der nationalen Verwaltungspraktiken im Hinblick auf die Verpflichtungen aus der Richtlinie zu befassen, wenn auch auf etwas ungewöhnliche Art.

2. Während nämlich üblicherweise der Mitgliedstaat, dem die Kommission vorwirft, eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt zu haben, zu seiner Verteidigung mehr oder weniger überzeugend vorbringt, dass zwar der nationale Gesetzgeber nicht tätig geworden sei, um die Richtlinie umzusetzen, dass aber die Verwaltung alle erforderlichen Maßnahmen getroffen habe — im Allgemeinen durch Runderlass —, um dafür zu sorgen, dass die Richtlinie in der Praxis in der nationalen Rechtsordnung angewandt werde, haben wir es heute mit dem umgekehrten Fall zu tun.

3. Die Kommission wirft der Französischen Republik nämlich keineswegs das Fehlen von Rechtsvorschriften zur ordnungsgemäßen Umsetzung der Sechsten Richtlinie vor, sondern vielmehr, dass sie auf der Ebene ihrer Verwaltungspraxis ganz offiziell Verstöße gegen die Bestimmungen dulde, die das nationale Gesetz, durch das die Sechste Richtlinie umgesetzt worden sei, in vollkommener Übereinstimmung mit dieser vorsehe.

4. Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a derselben Richtlinie lautet:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) 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 ...“

„In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:

1. die Steuern, Abgaben, Zölle und Abschöpfungen aller Art mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;

2. die Nebenkosten der Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen wie Provisionen, Zinsen, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die den Kunden in Rechnung gestellt werden.“

5. Die Kommission räumt ein, dass die Französische Republik diese Vorschriften ordnungsgemäß umgesetzt hat, da die Artikel 266 Absatz 1 Buchstabe a und 267-I des Code général des impôts (Abgabenordnung) Folgendes vorsehen:

„Besteuerungsgrundlage sind:

a) bei Lieferungen von Gegenständen, bei Dienstleistungen und beim innergemeinschaftlichen Erwerb sämtliche Beträge, Werte, Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Lieferer oder Dienstleistende als Gegenleistung 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 ...“

6. Nach Auffassung der Kommission hat die Französische Republik gleichwohl gegen ihre Verpflichtungen aus den zitierten Artikeln der Sechsten Richtlinie verstoßen, indem sie durch eine im *Bulletin officiel de la direction générale des impôts* veröffentlichte Verwaltungsanordnung vom 31. Dezember 1976, durch die eine langjährige Praxis auf Dauer festgeschrieben wurde, bestimmten Steuerpflichtigen erlaubt hat, die „Bedienungszuschläge“, die sie ihren Kunden in Rechnung stellen, von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auszunehmen.

7. Genauer heißt es in den von der Direction générale des impôts (Generaldirektion für Steuern) veröffentlichten „Leitlinien“, denen die Steuerpflichtigen den genauen

Umfang ihrer Steuerpflichten entnehmen können, dass „[n]ach ständiger Rechtsauffassung der Verwaltung... die Preisaufschläge, die gewerbliche Unternehmen (Hotels, Restaurants, Cafés, Brasserien, Bars, Teestuben, Friseursalons, Kliniken, Thermalanstalten, Transport- oder Umzugsunternehmen, Erholungs- oder Altersheime, Casinos, Unternehmen, die Produkte aller Art ins Haus liefern) den Kunden als Trinkgeld in Rechnung stellen, ein Teil des Preises [sind], der der Mehrwertsteuer unterliegt", und dass diese Preisaufschläge von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausgenommen werden können, wenn gleichzeitig folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Kunde ist im Voraus darüber informiert worden, dass ein Betrag mit dem Wesen eines Trinkgelds erhoben wird und wie viel Prozent er im Verhältnis zum Preis „Bedienung nicht inbegriffen" ausmacht;

2. die „Trinkgelder" sind in voller Höhe unter dem Bedienungspersonal aufzuteilen;

3. diese Zahlung wird durch Führung eines von jedem Begünstigen oder zumindest von einem Personalvertreter abgezeichneten speziellen Registers nachgewiesen;

4. in der vom Arbeitgeber eingereichten jährlichen Erklärung der Arbeitslöhne ist der Betrag des Entgelts angegeben, den das durch Trinkgelder entlohnte Personal tatsächlich erhalten hat.

8. Nach Auffassung der Kommission wird durch diese Vergünstigung mittels einer die Regeln der Sechsten Richtlinie missachtenden Methode zur Festsetzung der Besteuerungsgrundlage eine Befreiung von der Mehrwertsteuer aufrechterhalten, die gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße, da ein Teil des Betrages, der den Kunden in Rechnung gestellt und somit als Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung empfangen werde, nicht besteuert werde.

9. Ihre Kritik richte sich nicht gegen die von ihr selbst als „Extra-Trinkgelder" und von den französischen Behörden als freiwillige Trinkgelder bezeichneten Beträge, die der Kunde dem einen oder anderen Beschäftigten spontan und nach seinem Belieben gebe.

10. Diese Beträge seien anders als die Bedienungszuschläge, zu deren Zahlung die Kunden verpflichtet seien, nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen, da sie Vergütungen gleichgestellt werden könnten, die Passanten jemandem zahlten, der auf öffentlichen Wegen Drehorgel spiele, und zu denen sich der Gerichtshof in einem

Urteil vom 3. März 1994 geäußert habe[3]. In beiden Fällen handele es sich nämlich um aus völlig freien Stücken erfolgende und vom Zufall abhängige Zahlungen, deren Höhe sich praktisch nicht bestimmen lasse.

11. Die Nichteinbeziehung von Bedienungszuschlägen in die Besteuerungsgrundlage lasse sich jedoch durch nichts rechtfertigen, da es sich um im Voraus festgelegte Beträge handele, deren Zahlung obligatorisch sei und die nicht in dem in Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie enthaltenen abschließenden Verzeichnis der Beträge aufgeführt seien, die nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen seien.

12. Außerdem lasse sich der betreffenden Praxis entgegenhalten, dass sie gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße, auf dem das gesamte Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft beruhe, da zwei Steuerpflichtige, die genau den gleichen Tätigkeiten nachgingen, unter Umständen unterschiedlich besteuert würden, je nachdem, ob sie in ihren Rechnungen die für die Entlohnung ihres Personals bestimmten Beträge gesondert auswiesen oder nicht. Dieser Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität sei wiederum geeignet, Wettbewerbsverzerrungen herbeizuführen, da eine unterschiedliche Besteuerung von Tätigkeiten, die unter gleichen Bedingungen ausgeübt würden, zwangsläufig Auswirkungen auf die Wettbewerbsbedingungen habe.

13. Die vier Voraussetzungen, die nach der beanstandeten Verwaltungsanordnung zu erfüllen seien, damit ein Dienstleistender die Besteuerungsgrundlage ohne Berücksichtigung der Bedienungszuschläge berechnen könne, seien rein formal und stünden in keinem Zusammenhang mit dem Kriterium für die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, nämlich der vom Dienstleistenden tatsächlich erhaltenen Gegenleistung. Durch diese Voraussetzungen werde bei der Festsetzung der Steuerlast der Dienstleistenden desselben Tätigkeitsbereichs ein Element der Willkür geschaffen, obwohl insoweit nicht differenziert werden dürfe.

14. Die französische Regierung stellt in ihrer Klagebeantwortung hauptsächlich den Kontext der Verwaltungsanordnung von 1976 dar.

15. Ihr Ursprung sei in einer Ministerialentscheidung von 1923 zu suchen, nach der bei Beträgen, die Hotelbesitzer und Gastwirte sowie allgemeine Gewerbebetriebe eingenommen hätten, von der Erhebung der Umsatzsteuer — die Vorgängerin der Mehrwertsteuer im französischen Steuersystem — habe abgesehen werden können, wenn sämtliche Beträge tatsächlich dem Personal ausgezahlt worden seien.

16. Später habe ein Runderlass von 1928 diese Vergünstigung zum Zweck der Steu-

3 — Rechtssache C-16/93 (Tolsma, Slg. 1994, I-743).

eraufsicht von der Führung eines speziellen Registers abhängig gemacht, in dem die Einnahme und Verteilung der betreffenden Beträge aufgeführt worden sei.

17. Diese behördliche Vergünstigung sei durch ein Gesetz von 1933 über das Entgelt des Personals auf Dauer festgeschrieben worden. Danach seien Trinkgelder, die durch einen zusätzlich auf die Rechnung gesetzten obligatorischen Prozentbetrag oder auf andere Weise als Entgelt für die Bedienung eingenommen würden, sowie alle Trinkgelder, die die Kunden für die Bedienung freiwillig dem Arbeitgeber übergäben oder die von diesem eingesammelt würden, grundsätzlich in voller Höhe dem Bedienungspersonal auszuzahlen, dem die Kunden die Trinkgelder für gewöhnlich gäben.

18. Aufgrund dieses Gesetzes habe Arbeitnehmern, die hauptsächlich durch Trinkgelder entlohnt worden seien, in einer Zeit, in der es keinen Mindestlohn gegeben habe, eine Garantie geboten werden können.

19. Gegenwärtig könnten nur solche Betriebe in den Genuss der Vergünstigung kommen, die Bedienungspersonal beschäftigten, das durch das Bedienungsgeld entlohnt werde, das in dem vom Kunden gezahlten Preis inbegriffen sei, also hauptsächlich Restaurants und Friseursalons. Eine Ausdehnung der Vergünstigung auf die Selbstbedienungs- und Schnellgastronomie habe die französische Regierung abgelehnt.

20. Welche Mehrwertsteuervorschriften auf die Trinkgelder anwendbar seien, hänge davon ab, wie das Bedienungsgeld eingenommen werde, d. h. ob die Preise „Bedienung inbegriffen" oder „Bedienung nicht inbegriffen" angegeben würden, doch werde nur noch in wenigen Fällen „Bedienung nicht inbegriffen" angegeben, da Betriebe, die Mahlzeiten, Lebensmittel oder Getränke für den Verzehr vor Ort verabreichten, seit einer Verordnung aus dem Jahr 1987 ihre Preise „Bedienung inbegriffen" angeben müssten.

21. Der Kritik der Kommission, dass die durch die Verwaltungsanordnung von 1976 bestätigte Vergünstigung eine wettbewerbswidrige Wirkung habe und die darin festgelegten Voraussetzungen willkürlich seien, hält die französische Regierung entgegen, dass es sich eben nur um eine Vergünstigung handele, die den Unternehmen angeboten werde, und dass die Regel die des Artikels 266 Absatz 1 Buchstabe a des Code général des impôts sei. Die Unternehmen, die nicht in den Genuss der Vergünstigung kommen könnten, übten ihre Tätigkeit nicht unter denselben Bedingungen aus wie die Unternehmen, die dies könnten, und Voraussetzungen, durch die die Auszahlung der eingenommenen Beträge an die Beschäftigten gewährleistet werde und die die gewährte Befreiung eng eingrenzten, könnten nicht als willkürlich bezeichnet werden.

22. In ihrer Erwiderung begnügt sich die Kommission damit, festzustellen, dass die Erläuterungen der französischen Regierung zum historischen Kontext der von ihr beanstandeten Vergünstigung für die Beurteilung von deren Vereinbarkeit mit dem Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft nicht erheblich seien.

23. Zwar habe die Befreiung der dem Personal gezahlten Trinkgelder von der Umsatzsteuer zum Zeitpunkt ihrer Einführung durch das Bestreben gerechtfertigt werden können, eine Benachteiligung der Betriebe zu vermeiden, die die Entscheidung über die Zahlung eines Bedienungsgeldes nicht ihren Kunden überlassen, sondern das Bedienungsgeld in Rechnung gestellt hätten, um es ihrem Personal auszuzahlen, für das dies oft die einzige Art von Entgelt gewesen sei, doch gelte dies heute nicht mehr, da es einen Mindestlohn gebe und die vom Arbeitgeber als Bedienungsgeld eingenommenen Beträge den Arbeitnehmern auszuzahlen seien.

24. Übrigens habe sie sich wegen dieser Diskrepanz zwischen der zu einem bestimmten Zeitpunkt möglicherweise gegebenen Rechtfertigung für die Befreiung und dem gegenwärtigen rechtlichen Kontext erlaubt, die vier Voraussetzungen der Verwaltungsanordnung von 1976 als willkürlich zu bezeichnen.

25. Ebenso wenig lasse sich im Übrigen das Argument aufrechterhalten, dass der beschränkte Umfang der Abweichung bei der Prüfung ihrer Zulässigkeit im Hinblick auf das Mehrwertsteuersystem zu berücksichtigen sei.

26. In ihrer Gegenerwiderung unternimmt es die französische Regierung, einige Irrtümer zu berichtigen, die die Kommission in ihrer Erwiderung begangen habe. So sei nicht zutreffend, dass der Ursprung der Vergünstigung in dem Bestreben zu suchen sei, eine Benachteiligung der Betriebe zu vermeiden, die ihrem Personal sämtliche Trinkgelder auszahlten.

27. Tatsächlich sei es um den Schutz der Arbeitnehmer gegangen, der nach wie vor von Bedeutung sei, da ungeachtet der Einführung eines Mindestlohns das Entgelt des Bedienungspersonals im Gaststätten- und Friseurgewerbe auch heute noch zum Teil durch Trinkgelder sichergestellt werde. Würde die Vergünstigung abgeschafft, so bestünde die Gefahr, dass die Praxis freiwilliger Trinkgelder gefördert würde, wodurch das Bedienungspersonal insbesondere in den Bereichen benachteiligt würde, in denen die Angabe des Preises „Bedienung inbegriffen" nicht zwingend sei.

28. Man könne auch nicht wie die Kommission in ihrer Erwiderung behaupten, dass die Angabe des Preises „Bedienung inbegriffen" zur Regel geworden sei.

29. Im Friseurgewerbe z. B. gebe es keine solche Verpflichtung. Daher behalte die Unterscheidung zwischen Betrieben, die Preise „Bedienung inbegriffen" und solchen, die Preise „Bedienung nicht inbegriffen" angäben, uneingeschränkt ihre Bedeutung.

30. Schließlich kommt die französische Regierung erneut auf den beschränkten Umfang der kritisierten abweichenden

Praxis zurück. Dieser ergebe sich daraus, dass ein Dienstleistender strenge Voraussetzungen erfüllen müsse, um in den Genuss der Praxis zu kommen, und werde durch die Erkenntnisse einer vom Ministerium für Wirtschaft, Finanzen und Industrie geleiteten Untersuchung bestätigt, der zufolge im Gaststättengewerbe nur noch einige Betriebe, hauptsächlich Brasserien, die zahlreiche Arbeitskräfte beschäftigten, von der Praxis Gebrauch machten.

dere, sondern eine bloße behördliche Vergünstigung, die den Unternehmen angeboten werde.

34. Schließlich macht die französische Regierung geltend, dass der sehr beschränkte Umfang der gewährten Befreiung von der Mehrwertsteuer zur Anwendung eines De-minimis-Grundsatzes führen müsse.

Würdigung

31. Zunächst sei festgestellt, dass man fast meinen könnte, die im schriftlichen Verfahren vorgetragenen Argumente stießen bei der jeweils anderen Seite auf taube Ohren.

32. Die französische Regierung versucht zu keinem Zeitpunkt aufzuzeigen, dass die betreffende Praxis auf eine Vorschrift der Sechsten Richtlinie gestützt werden kann. Sie macht lediglich geltend, dass es sich um eine langjährige, aber streng eingegrenzte Praxis handele, die im Hinblick auf die Notwendigkeit, den Beschäftigten bestimmter Kategorien von Betrieben ein ausreichendes Lohnniveau zu garantieren, eine ganze Reihe von Vorteilen biete.

33. Sodann unterstreicht die französische Regierung, dass die Möglichkeit, Trinkgelder von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auszunehmen, keine Regel darstelle, die Artikel 266 Absatz 1 Buchstabe a des Code général des impôts abän-

35. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen „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". Ferner ist nach ständiger Rechtsprechung, auf die das Urteil vom 16. Oktober 1997[4] verweist, Besteuerungsgrundlage bei Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung, die den subjektiven, nämlich tatsächlich erhaltenen Wert darstellt und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert.

36. Der Gesamtbetrag, der in der dem Kunden ausgestellten Rechnung steht, stellt aber eindeutig insgesamt die Gegenleistung für die Dienstleistung dar, die der Gastronom dem Kunden erbracht hat.

4 — Rechtssache C-258/95 (Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 13).

37. Diese Gegenleistung wirft — anders als dies in bestimmten Rechtssachen der Fall gewesen sein mag, in denen der Gerichtshof zu entscheiden hatte — hinsichtlich der Bestimmung ihres genauen Betrages keine Probleme auf, da sie per definitionem in Geld ausgedrückt wird.

38. Im Übrigen ist vollkommen unbeachtlich, dass in der Rechnung eine Aufschlüsselung verschiedener Posten vorgenommen wird, die zusammen die erbrachte Leistung dargestellt haben.

39. In Frankreich ist es heutzutage untersagt, das Besteck getrennt zu berechnen, doch in anderen Mitgliedstaaten wird es in den Restaurantrechnungen systematisch als getrennter Posten aufgeführt. Wäre es vorstellbar, dass man in diesen Mitgliedstaaten den für das Besteck berechneten Betrag als nicht von der Besteuerungsgrundlage der Leistung des Gastronoms umfasst ansehen könnte?

40. Ein Restaurantgast erwirbt eine Gesamtleistung, zu der sowohl die von ihm verzehrten Speisen gehören als auch das Bereitstellen eines Tisches und der nötigen Esswerkzeuge sowie die Tischbedienung, und der Betrag, den er zahlt, ist die Gesamtgegenleistung für diese Gesamtleistung. Kauft man ein Fertiggericht bei einem Traiteur, so erwirbt man eine Ware; speist man in einem Restaurant, so erwirbt man eine Dienstleistung, die die Lieferung einer Ware, aber auch eine ganze Reihe weiterer, untrennbarer Elemente umfasst.

41. Gelangte man zu der Auffassung, dass der in einer Restaurantrechnung enthaltene „Bedienungszuschlag" aufgrund der Definition der Besteuerungsgrundlage in der Sechsten Richtlinie nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, so wüsste man nicht, was es einem Besitzer einer Kfz-Werkstatt, der, wie es üblich ist, Ersatzteilkosten und Arbeitskosten getrennt berechnet, verbieten sollte, wenn er den Rechnungsbetrag für eine Kraftfahrzeuginspektion kassiert, das Recht zu beanspruchen, sämtliche in Rechnung gestellten Arbeitskosten oder zumindest einen von ihm bestimmten Teil — der der Tätigkeit seines Angestellten entspräche, der den Kunden empfangen hat, um sich nach den gewünschten Arbeiten zu erkundigen, und ihm das Fahrzeug nach Durchführung der Inspektion wieder übergeben hat — von der Mehrwertsteuer auszunehmen.

42. Es ließen sich unbegrenzt weitere Beispiele anführen, doch besteht dazu keinerlei Notwendigkeit, so sehr liegt auf der Hand, dass nach dem Wortlaut von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sämtliche Posten, die ein Dienstleistender dem Kunden in Rechnung stellt, als die genaue Gegenleistung der diesem erbrachten Leistung anzusehen sind.

43. Wie wir gesehen haben, trägt die Kommission ferner Argumente vor, mit denen aufgezeigt werden soll, dass die Praxis der französischen Steuerbehörden

den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt und zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

44. Ich stimme der Kommission darin zu, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es nach dem Urteil vom 7. September 1999 [5] „verbietet..., dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden", durch die beanstandete Praxis verletzt wird.

45. Von zwei Gastronomen, die genau die gleiche Leistung zum gleichen Gesamtpreis erbringen, von denen jedoch einer in seiner Rechnung angibt, dass er einen Bedienungszuschlag erhebt, während der andere dies nicht tut, sondern in den in Rechnung gestellten Preis einen entsprechenden Betrag aufnimmt, können nämlich aufgrund der Verwaltungsanordnung von 1976 unterschiedliche Mehrwertsteuerbeträge verlangt werden, da sich die Besteuerungsgrundlage, mittels deren der geschuldete Steuerbetrag bestimmt wird, bei den beiden unterscheidet, obwohl sowohl die Leistung als auch die Gegenleistung vollkommen gleich sind.

46. Aufgrund der unterschiedlichen Steuerlast fällt der Gewinn aus dem Geschäft unterschiedlich aus, so dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität vollkommen missachtet und der Wettbewerb verzerrt wird.

5 — Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1-4947, Randnr. 20).

47. Lassen Sie uns nun prüfen, ob das Verteidigungsvorbringen der französischen Regierung erheblich ist. Die französische Regierung macht geltend, man könne nicht behaupten, dass ein Betrieb, der die vier Voraussetzungen der Verwaltungsanordnung von 1976 erfülle, seine Tätigkeit unter den gleichen Bedingungen ausübe, wie sie für die Führung eines Betriebes gälten, der den Voraussetzungen nicht nachkomme und dem daher untersagt werde, die Bedienungszuschläge von seiner Besteuerungsgrundlage auszunehmen.

48. Daher wendet sich die französische Regierung dagegen, dass die Kommission die betreffenden Voraussetzungen in ihrer Klageschrift als willkürlich bezeichnet. Das Wort konnte bei den französischen Behörden tatsächlich Anstoß erregen und wäre, wie auch die Kommission in ihrer Erwiderung einräumt, besser durch „irrelevant" ersetzt worden. Die Kritik der Kommission scheint mir jedoch in sachlicher Hinsicht zu Recht darauf abzustellen, dass der endgültige Übergang der als Bedienungszuschlag eingenommenen Beträge und die Art und Weise, in der er erfolgt, nichts mit der Frage zu tun haben, ob diese Beträge in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind oder nicht.

49. Entscheidend ist die Bestimmung des Betrages dieser Summen, Werte, Gegenstände oder Leistungen, die der Dienstleistende als Gegenleistung für die von ihm erbrachte Dienstleistung erhält oder erhalten soll. Die Zweckbestimmung der Beträge ist vollkommen unerheblich. Besteuerungsgrundlage ist nicht der Gewinn des Dienstleistenden, sondern, um noch einmal daran zu erinnern, sein Umsatz. Daher ist die Frage, was tatsächlich mit den in der Rechnung als Bedienungszuschlägen

aufgeführten Beträgen geschieht, bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage vollkommen irrelevant, soweit nicht eine Vorschrift der Sechsten Richtlinie das Gegenteil besagt; dass es im vorliegenden Fall eine solche Vorschrift gebe, die zu berücksichtigen sei, behauptet aber niemand.

50. Auf welche Art und Weise der Dienstleistende die Entlohnung des Personals sicherstellt, mit dessen Hilfe er die Dienstleistung anbietet, die er erbringt und in Rechnung stellt, ist für die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage vollkommen irrelevant. Die Besteuerungsgrundlage muss, wie der Gerichtshof entschieden hat, dem subjektiven Wert der Gegenleistung entsprechen, die der Dienstleistende vom Kunden erhalten hat. Bei ihrer Festsetzung spielen die Bedienungskosten des Dienstleistenden und erst recht die Struktur dieser Kosten überhaupt keine Rolle.

51. Ein sehr konkretes Beispiel, erneut aus dem Gaststättengewerbe, macht begreiflicher, weshalb der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft aufbaut, die von uns zu prüfende französische Praxis in keiner Weise stützen kann.

52. Denken wir an einen Gastronom, der sein Geschäft zusammen mit einem einzigen Angestellten führt. Übernimmt der Arbeitgeber die Tischbedienung, während der Angestellte in der Küche arbeitet, eröffnet die Verwaltungsanordnung von 1976 keinerlei Abzugsmöglichkeit. Zwar kann der Gastronom seine Rechnungen aufschlüsseln und darin einen Bedienungszuschlag angeben. Doch kann er diesen nicht von seiner Besteuerungsgrundlage abziehen, da, wenn am Tagesende die als Bedienungszuschläge in Rechnung gestellten Beträge verteilt werden, keine Verteilung an angestelltes Personal stattfindet. Beteiligt dagegen der Gastronom seinen Angestellten, kann er den Betrag dennoch nicht abziehen, da der Empfänger nicht die Kunden bedient hat.

53. Ist dagegen der Arbeitgeber in der Küche tätig und übernimmt der Angestellte die Bedienung im Restaurant, können die als Bedienungszuschläge in Rechnung gestellten Beträge von der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden, soweit die vier Voraussetzungen erfüllt sind.

54. Folgte man der Auffassung der französischen Regierung, so könnte sich die interne Organisation des Betriebes auf den von diesem geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag auswirken; genau dies sollen aber das Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft und der ihm zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität verhindern.

55. Eher anekdotisch sei im Zusammenhang mit den besagten Voraussetzungen, die nach Auffassung der französischen Regierung für die Zulässigkeit ihrer Praxis sprechen, noch erwähnt, dass die französische Regierung uns in Anlage 1 zu ihrer Klagebeantwortung („Mehrwertsteuerschriften, die je nach Art der Einnahme des Bedienungsgeldes auf Trinkgelder anwendbar sind") mitteilt, dass eine besondere Regelung gelte, wenn die dem Kunden ausgestellte Rechnung die Angabe „Bedie-

nung nicht inbegriffen" enthalte. In diesem Fall werde die Entscheidung über das Bedienungsgeld den Kunden überlassen, die somit davon absehen könnten, ein Trinkgeld zu geben. Soweit sie etwas zahlten, werde der Betrag des Bedienungsgeldes von den Beschäftigten ohne Quittung entgegengenommen. Er könne dann unter den Beschäftigten aus einer gemeinsamen Kasse aufgeteilt werden, indem die Trinkgelder von einem Vertreter des Personals eingesammelt und dann unter den verschiedenen Anspruchsberechtigten aufgeteilt würden, oder direkt zugeteilt werden, indem jeder Beschäftigte die von ihm eingenommen Trinkgelder behalte. In sämtlichen Fällen bezögen die Steuerbehörden ausnahmslos eine „rekonstruierte Einnahme" in Höhe des von den Beschäftigten entgegengenommenen Bedienungsgeldes in die Besteuerungsgrundlage ein.

56. Meines Erachtens untergräbt dies den Standpunkt der französischen Regierung, die sich gerade darauf stützt, das ein Dienstleistender die Bedienungszuschläge deshalb, weil er sie nicht behalte, sondern in voller Höhe seinem Personal auszahle, in bestimmten Fällen nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen brauche, mittels deren die von ihm geschuldete Mehrwertsteuer berechnet werde. Zudem erscheint diese Regelung widersinnig; man hätte eher erwartet, dass sich die französische Regierung darauf beruft, dass die von den Beschäftigten unter diesen Umständen eingenommenen Trinkgelder vom Zufall abhängig seien, um sie unter Verweis auf das Urteil Tolsma schlicht und einfach von der Besteuerungsgrundlage auszunehmen. Zum Glück ist es nicht unsere Aufgabe, das Geheimnis, das sich hinter der Vorlage dieser Anlage verbirgt, aufzuklären.

57. Im Übrigen stellt die französische Regierung lediglich fest, dass die Praxis vollkommen gerechtfertigt gewesen sei, als sie durch die Verwaltungsanordnung von 1976 auf Dauer festgeschrieben worden sei. Sie habe eine Garantie für in bestimmten Sektoren beschäftigte Arbeitnehmer dargestellt, die wenn nicht ausschließlich, so doch zumindest hauptsächlich durch Trinkgelder entlohnt würden und deren Entgelt niedriger ausgefallen wäre, wenn der Arbeitgeber die Bedienungszuschläge erst nach Abzug des Umsatzsteuerbetrags, der wegen ihrer Verbuchung bei den Gesamteinnahmen des Betriebes auf sie zu entrichten gewesen wäre, verteilt hätte.

58. Der Schutz der Arbeitnehmer sei in bestimmten Tätigkeitsbereichen von entscheidender Bedeutung gewesen und sei dies auch weiterhin, und die Kommission habe einen schweren Irrtum begangen, als sie in ihrer Erwiderung behauptet habe, tatsächlich sei es um die Wettbewerbslage der Betriebe gegangen, die sämtliche Bedienungszuschläge verteilten.

59. Ich gebe der französischen Regierung gerne darin Recht, dass sie besser in der Lage ist als die Kommission, uns die Ziele zu erläutern, die der französische Gesetzgeber vor dem zweiten Weltkrieg verfolgt hat. Darum geht es jedoch nicht. 1923 hatten die französischen Behörden die Freiheit, sämtliche Befreiungen vorzusehen, die sie im Umsatzsteuersystem des französischen Steuersystems für wünschenswert hielten, so wie sie auch heute noch die Freiheit haben, Schutzmaßnahmen für be-

stimmte Gruppen von Arbeitnehmern zu treffen, die kein festes Entgelt erhalten.

60. Die Frage, die sich uns heute stellt, lautet, ob der Zweck die .Mittel heiligt, d. h., ob ein Mitgliedstaat die Sechste Richtlinie außer Acht lassen kann, weil er hierfür gute Gründe hat. Diese Frage kann nur verneint werden. Andernfalls wären sowohl der Vorrang als auch die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht mehr gewährleistet.

61. Die Französische Republik ist vollkommen berechtigt, die Praxis der Bedienungszuschläge auf Dauer festzuschreiben und bestimmten Arbeitnehmern eine Beteiligung an dem von ihrem Arbeitgeber erzielten Umsatz zu garantieren, indem sie die vollständige Auszahlung der eingenommenen Bedienungszuschläge an das Personal verlangt, soweit — und nur soweit — den betreffenden Betrieben keine Mehrwertsteuerermäßigung gewährt wird, die von der Sechsten Richtlinie verboten wird.

62. Diese soll in keiner Weise eine Politik des Sozialschutzes verhindern. Sie untersagt lediglich, diese Politik mit bestimmten Mitteln zu verfolgen. Dies ist sicherlich eine Einschränkung, die aber mit dem Bestehen eines gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems zusammenhängt, das, wie die Kommission in ihrer schriftlichen Aufforderung zur Äußerung völlig zu Recht festgestellt hat, auch der Unterstützung des Mechanismus der Eigenmittel der Europäischen Union dient.

63. Die Kommission und die französische Regierung sind noch in einem weiteren Punkt verschiedener Auffassung, und zwar hinsichtlich der Folgen, die die Entwicklung des französischen Rechts im Bereich der Unterrichtung der Verbraucher über die Preise möglicherweise für die von der Kommission beanstandete Praxis gehabt hat.

64. Nach Auffassung der Kommission wird in einem Runderlass von 1988 über die Angabe des Preises „Bedienung inbegriffen" anerkannt, dass das Bedienungsgeld insgesamt Teil des vom Dienstleistungsempfängers gezahlten Preises sei, während laut französischer Regierung die Verpflichtung zur Angabe des Preises „Bedienung inbegriffen" bei weitem nicht so verbreitet ist wie von der Kommission behauptet. Auch diese Kontroverse scheint mir jedoch irrelevant zu sein.

65. Was die Kommission beanstandet, ist, dass die Verwaltungsanordnung von 1976 eine mit der Sechsten Richtlinie unvereinbare Methode für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage vorsieht, die — was die französische Regierung nicht bestreitet — tatsächlich von einer bestimmten Zahl von Dienstleistenden angewandt wird.

66. Ob es sich um zahlreiche Dienstleistende handelt oder nicht, spielt keine Rolle für die Frage, ob eine Vertragsverletzung stattgefunden hat. Genauso unerheblich ist, ob die französischen Behörden, da

sie aufmerksam über die Einhaltung der vier Voraussetzungen der Verwaltungsanordnung von 1976 wachen, es schaffen, die Zahl der Betriebe beschränkt zu halten, die durch die Lücke eindringen können, die die Behörden selbst im System der Berechnung und Erhebung der Mehrwertsteuer geschaffen haben.

67. Denn das Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft sieht zwar eine Reihe von Befreiungen vor, kennt aber nicht den De-minimis-Grundsatz, der es erlauben würde, weitere Befreiungen vorzusehen, was die französische Republik getan haben will. Die Vertragsverletzung scheint mir daher eindeutig bewiesen zu sein.

Ergebnis

68. Nach alledem ist meines Erachtens wie folgt zu entscheiden:

— Die Französische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 2 Nummer 1 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verstoßen, dass sie unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt hat, dass die Bedienungszuschläge, die bestimmte Steuerpflichtige in Rechnung stellen, von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausgenommen werden.

— Die Französische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.