URTEIL DES GERICHTSHOFES
VOM 1. APRIL 1982 [1]

# Staatssecretaris van Financiën gegen Hong-Kong Trade Development Council (Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Hoge Raad der Niederlande)

„Mehrwertsteuererstattung"

**Rechtssache 89/81**

Leitsätze

*Steuerliche Vorschriften — Harmonisierung der Rechtsvorschriften — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Steuerpflichtiger — Begriff — Erbringer unentgeltlicher Dienstleistungen — Ausschluß*
*(Richtlinie 67/228 des Rates, Artikel 4)*

Wer regelmäßig Unternehmern ausschließlich unentgeltlich Dienstleistungen erbringt, kann nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern angesehen werden.

In der Rechtssache 89/81,

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Niederlande in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN der Niederlande

gegen

HONG-KONG TRADE DEVELOPMENT COUNCIL, Amsterdam,

1 — Verfahrenssprache: Niederländisch.

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 4 und 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten J. Mertens de Wilmars, der Kammerpräsidenten G. Bosco, A. Touffait und O. Due, der Richter P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros und F. Grévisse,

Generalanwalt: P. VerLoren van Themaat
Kanzler: P. Heim

folgendes

## URTEIL

## Tatbestand

### I — Sachverhalt und Verfahren

Der Hong-Kong Trade Development Council ist ein Verband, der 1966 nach dem Recht von Hongkong mit dem Ziel gegründet wurde, den Handel zwischen Hongkong und anderen Ländern zu fördern. Seine Rechtsform ist — nach dem Hoge Raad — mit der einer „bedrijfschap" oder „produktschap" niederländischen Rechts, d. h. eines öffentlichrechtlichen Verbandes oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung, vergleichbar. Er unterhält Niederlassungen in verschiedenen bedeutenden Handelsstädten, seit 1972 auch in Amsterdam.

Die in der Niederlassung Amsterdam ausgeübte Tätigkeit besteht darin, Unternehmern aus den Niederlanden und allgemein aus Europa auf Anfrage kostenlose Auskünfte über Hongkong und Möglichkeiten des Handels mit Hongkong sowie Unternehmern aus Hongkong entsprechende kostenlose Informationen über die Niederlande und Europa zu erteilen.

Der Leiter der Amsterdamer Niederlassung gehört, obwohl durch den Gouverneur von Hongkong im Einvernehmen mit dem „Council" ernannt, nicht dem öffentlichen Dienst von Hongkong an.

Die Kosten der Amsterdamer Niederlassung werden von dem Verband in Hongkong getragen, dessen Einnahmen durch Subventionen seiner Regierung sowie durch eine Umlage in Höhe von 0,5 % des Wertes der nach Hongkong eingeführten und von dort ausgeführten Waren finanziert werden.

Nachdem der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens 1973 beantragt hatte, als Unternehmen im Sinne der Zweiten Umsatzsteuerrichtlinie anerkannt zu werden, erhielt er bis 1978 auf jeden seiner Anträge von dem Inspecteur für Umsatzsteuer Amsterdam die Vorsteuer erstattet, allerdings immer „unter dem Vorbehalt einer Berichtigung aufgrund späterer Nachprüfung".

Im Anschluß an eine Nachprüfung Anfang 1978 stellte sich der Inspecteur auf den Standpunkt, der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens sei kein Unternehmen; er führte eine Nachveranlagung bezüglich der von der niederländischen Regierung zwischen 1973 und 1978 erstatteten Beträge durch. Auf den dagegen eingelegten Widerspruch ermäßigte der Inspecteur den Berichtigungsbetrag um den für 1978 angesetzten Betrag (9 987,06 HFL).

Gegen diese Entscheidung erhob der Kassationsbeklagte Klage zum Gerechtshof Amsterdam; dieser entschied durch Urteil vom 6. Mai 1980, der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens sei ein Unternehmen, da er regelmäßig und selbständig im Geschäftsverkehr wirtschaftlich tätig sei und den geschäftlichen Bedarf an Informationen und Hilfeleistungen decke, er könne deshalb die ihm von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abziehen.

Der Staatssecretaris van Financiën brachte diese Entscheidung vor den Hoge Raad und machte geltend, der Gerechtshof hätte nicht entscheiden dürfen, daß der Steuerpflichtige ein Unternehmen im Sinne des Gesetzes sei, weil dieser erstens wegen der Unentgeltlichkeit seiner Tätigkeiten nach niederländischem Recht nicht als Unternehmen angesehen werden könne und weil zweitens der Erstattungsfähigkeit der gezahlten Vorsteuer Artikel 11 der Zweiten Richtlinie entgegenstehe.

Auf die dahingehenden Schlußanträge des Generalanwalts Van Soest hat der Hoge Raad das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof zwei Fragen vorgelegt:

„1. Kann als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie angesehen werden, wer regelmäßig Unternehmern unentgeltliche Dienstleistungen erbringt?

2. Falls die erste Frage bejaht wird:

Steht Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Zweiten Richtlinie dem Abzug der Umsatzsteuer entgegen, die auf Gegenständen und Dienstleistungen lastet, die zur Erbringung der oben genannten Leistungen verwendet werden?"

Das Vorlageurteil ist am 14. April 1981 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die niederländische Regierung, vertreten durch Herrn Plug, Stellvertretender Generalsekretär des Außenministers, als Bevollmächtigten, der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Herrn G. H. Warning, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Herrn D. Gilmour im Beistand von Herrn Th. Van Rijn, beide Mitglieder ihres Juristischen Dienstes, als Bevollmächtigte, schriftliche Erklärungen abgegeben.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

## II — Nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes eingereichte Erklärungen

### *A — Zur ersten Frage*

Die *niederländische Regierung* trägt vor, bei der Beantwortung der Vorlagefragen müßten auch Sinn und Zweck des Mehrwertsteuerrechts berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang seien sowohl Artikel 2 der Ersten als auch Artikel 2 der Zweiten Richtlinie von Bedeutung. Aus diesen Vorschriften ergebe sich, daß bei unentgeltlichen und deshalb nicht steuerbaren Umsätzen das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem nicht mehr eingreife und bereits das Stadium des Endverbrauchs erreicht sei.

Zu der ersten Frage bemerkt die niederländische Regierung, der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens könne nicht als Steuerpflichtiger gelten, weil die ausschließlich unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Nr. 2 (zu Artikel 4) des Anhangs A der Zweiten Richtlinie darstellen könne. Werde dagegen nur gelegentlich eine Dienstleistung unentgeltlich erbracht, so fehle es deshalb nicht an einer Tätigkeit eines Dienstleistenden im Sinne der Zweiten Richtlinie, wovon übrigens auch in dem (noch nicht veröffentlichten) Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats) ausgegangen worden sei.

Diese Auffassung werde durch Artikel 12 Absatz 2 der Zweiten Richtlinie und Nr. 25 (zu Artikel 12 Absatz 2) des Anhangs A bestätigt, nach denen der Steuerpflichtige gehalten sei, eine Rechnung auszustellen, in welcher der Preis ohne Steuer und die entsprechende Steuer gesondert aufgeführt sein müßten. Es wäre deshalb etwas abwegig, diese Anforderungen aufzuerlegen, wenn als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie auch der Lieferant oder Dienstleistende angesehen werden müßte, der unentgeltlich Waren liefere oder Dienstleistungen erbringe.

Die niederländische Regierung ist folglich der Ansicht, wer Unternehmern regelmäßig unentgeltliche Dienstleistungen erbringe, könne nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie gelten. Die erste Frage müsse somit verneint werden.

Der *Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens* weist zunächst darauf hin, daß für die Mehrwertsteuer der Grundsatz der Neutralität gelte, und trägt sodann vor, bei dieser Steuer sei die größte Neutralität dann erreicht, wenn der Begriff des Steuerpflichtigen so weit wie möglich gefaßt werde. Aus diesem Grund beinhalte nach Artikel 4 der Zweiten Richtlinie der Begriff des Steuerpflichtigen ausdrücklich keine Gewinnerzielungsabsicht.

In Nr. 2 (zu Artikel 4) des Anhangs A sei erstens vorgeschrieben, daß der Begriff „Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden" in weitem Sinn verstanden werden solle (Absatz 1), zweitens, daß die Absicht eines Mitgliedstaats, bestimmte Tätigkeiten nicht zu besteuern, eher anhand von Befreiungen als durch eine Einschränkung des Begriffs des Steuerpflichtigen verwirklicht werden sollte (Absatz 2), und drittens, daß von den Mitgliedstaaten als Steuerpflichtiger betrachtet werden könne, wer

wirtschaftliche Leistungen, sei es auch nur gelegentlich, erbringe (Absatz 3), eine Regelung, die in Artikel 4 der Sechsten Richtlinie aufgegriffen worden sei.

Im Rahmen der europäischen Umsatzsteuer sei also nur eine weite Auslegung des Begriffs des Steuerpflichtigen angebracht.

Diese Auslegung werde im übrigen durch die Artikel 2 und 6 der Zweiten Richtlinie bestätigt.

Nach Artikel 2 unterlägen der Mehrwertsteuer nämlich Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgeld ausführe; sei eine der drei Voraussetzungen nicht erfüllt, so handele es sich zwar nicht mehr um eine steuerbare Dienstleistung, jedoch immer noch um eine Dienstleistung: So stelle eine von einem Steuerpflichtigen im Ausland bewirkte Dienstleistung sehr wohl eine Dienstleistung dar (Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Zweiten Richtlinie).

Als Dienstleistungen im Sinne der Zweiten Richtlinie könnten also grundsätzlich auch unentgeltliche Dienstleistungen angesehen werden.

Die Frage, ob eine unentgeltliche Dienstleistung unter die Zweite Richtlinie falle, müsse anhand von Artikel 6 dieser Richtlinie beantwortet werden; danach gelte als „Dienstleistung" jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 sei. Diese Definition sei so weit, daß darunter auch unentgeltliche Dienstleistungen fielen.

Der Erbringer solcher Dienstleistungen sei allerdings erst dann ein Steuerpflichtiger, wenn die fraglichen Leistungen gemäß Artikel 4 der Zweiten Richtlinie auch noch eine „wirtschaftliche Tätigkeit" darstellten. Dieser in Nr. 2 (zu Artikel 4) des Anhangs A verwendete Begriff sei weit zu fassen.

Zusammenfassend folge aus dem Wesen der Mehrwertsteuer sowie aus den Artikeln 2, 4 und 6 der Zweiten Richtlinie, daß als Steuerpflichtiger gemäß Artikel 4 der Zweiten Richtlinie auch gelten müsse, wer regelmäßig unentgeltliche Dienstleistungen wirtschaftlicher Art erbringe.

Die *Kommission* hebt zunächst hervor, aus den Rechtsvorschriften von Hongkong zur Gründung des Trade Development Council sei möglicherweise zu schließen, daß der betroffene Verband angesichts seiner Struktur und Tätigkeit eher dem öffentlichen als dem privaten Sektor zugerechnet werden könne; dieser Frage müßten die niederländischen Gerichte aufgrund des niederländischen sowie des Rechts von Hongkong nachgehen.

Die Kommission zeigt sodann den systematischen Zusammenhang zwischen Artikel 4 der Zweiten Richtlinie und den übrigen Richtlinienbestimmungen auf und wendet sich anschließend der Frage zu, ob der Hong-Kong Trade Development Council ein Steuerpflichtiger im Sinne dieses Artikels 4 sei. Nach ihrer Ansicht ist bei der Auslegung dieser Bestimmung auch Artikel 4 der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen, durch den unter anderem der Begriff des Steuerpflichtigen klargestellt werden soll.

Bei dem Kassationsbeklagten des Ausgangsverfahrens handele es sich bereits *auf den ersten Blick* um einen Steuerpflichtigen, denn er verbringe, wenn auch ohne Gewinnerzielungsabsicht, Dienste und falle deshalb unter den eindeutigen Wortlaut der fraglichen Bestimmung.

Im übrigen stünden weder der Anhang A noch Artikel 4 der Sechsten Richtlinie im Widerspruch zu dem offenkundigen Zweck von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie; insbesondere bestehe kaum ein

Zweifel daran, daß eine Fördertätigkeit, wie sie der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens ausübe, wirtschaftlicher Art sei, und es komme nicht so sehr darauf an, daß diese Tätigkeit von den unmittelbar Begünstigten nicht vergütet werde.

Gegen diese Schlußfolgerungen könne einzig Nr. 2 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie angeführt werden; danach fielen Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausübten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, nicht unter den Begriff des Steuerpflichtigen. Die Entscheidung darüber, ob der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens zu dieser aus dem Begriff des Steuerpflichtigen herausfallenden Kategorie gehöre, sei jedoch Sache der niederländischen Gerichte.

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

„Wer regelmäßig Unternehmern unentgeltliche Dienstleistungen erbringt, kann als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie angesehen werden."

*B — Zur zweiten Frage*

Die *niederländische Regierung* ist der Ansicht, bei einer Verneinung der ersten Frage werde die zweite Frage hinfällig.

Der *Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens* trägt zunächst vor, diese Frage sei nicht nur anhand des Wortlauts von Artikel 11 der Zweiten Richtlinie zu prüfen — in diesem Fall sei die Antwort nämlich so einfach, daß es sich wohl kaum um die vom Hoge Raad gesuchte Antwort handeln könne —, sondern müsse auch im Zusammenhang mit dem niederländischen Umsatzsteuergesetz untersucht werden.

In Wirklichkeit werde eine Antwort auf die Frage gesucht, ob sich die niederländische Finanzverwaltung auf die Zweite Richtlinie berufen könne, wenn diese wie im vorliegenden Fall einen Vorsteuerabzug in engeren Grenzen als das niederländische Umsatzsteuergesetz von 1968 vorsehe.

Es gehe darum, ob nationale Behörden, denen eine Richtlinie ein weitergehendes Recht als ihre eigene Gesetzgebung einräume, über die gleiche Rechtsposition wie die einzelnen verfügten, die sich unter bestimmten Voraussetzungen vor Gericht auf Richtlinienbestimmungen berufen könnten.

Im vorliegenden Fall werde durch den hier einschlägigen Artikel 15 des niederländischen Gesetzes der Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die zur Ausführung nicht steuerbarer Umsätze verwendet worden seien, nicht ausgeschlossen. Diese Vorschrift zeige somit, daß der niederländische Gesetzgeber die Verpflichtung gemäß Artikel 11 Abastz 2 Unterabsatz 1 der Zweiten Richtlinie nicht übernommen habe.

Für diese Art von Konflikten sei in den Artikeln 169 und 170 EWG-Vertrag ein besonderes Verfahren vorgesehen; es sei deshalb nicht richtig, wenn man das gleiche Ziel auf dem Umweg über Artikel 177 erreichen wolle.

Im übrigen sei die niederländische Regierung in ihren Interessen nicht beeinträchtigt, da sie ihr Gesetz selbst geschaffen habe. Und wenn sie ihre Interessen für beeinträchtigt halte, brauche sie dieses Gesetz nur zu ändern.

Schließlich habe sich der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung aus Gerechtigkeitserwägungen für eine unmittelbare Wirkung der Richtlinien ausgesprochen. Insbesondere in dem Urteil vom 6. Oktober 1970 (Rechtssache 9/70, Franz Grad, Slg. S. 825) habe der Gerichtshof den Gedanken des Schutzes der einzelnen zum Ausdruck gebracht. In der

Lehre sei anerkannt, daß Richtlinien für die einzelnen keine Verpflichtungen, sondern nur Rechte begründen könnten.

Die niederländischen Behörden seien folglich nicht befugt, unter Berufung auf die Zweite Richtlinie bei nicht steuerbaren Umsätzen das Recht auf Vorsteuerabzug einzuschränken.

Die *Kommission* macht geltend, soweit die zweite Frage einer Antwort bedürfe, sei darauf hinzuweisen, daß Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 dem Abzug der Umsatzsteuer, die auf Gegenständen und Dienstleistungen laste, die zur Ausführung der von dem Hong-Kong Trade Development Council erbrachten Warenlieferungen und Dienstleistungen verwendet worden seien, eindeutig entgegenstehe; denn nach Artikel 2 unterlägen der Mehrwertsteuer allein gegen Entgelt ausgeführte Dienstleistungen (vgl. Randnr. 12 der Entscheidungsgründe des bereits genannten Urteils vom 5. Februar 1981) und sei die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zur unentgeltlichen Lieferung von Gegenständen und zur unentgeltlichen Dienstleistung verwendet würden, deshalb nicht abziehbar, weil es sich um einen nicht steuerbaren Umsatz handele.

Dieses Ergebnis hinsichtlich des Abzugs der Mehrwertsteuer sei unabhängig davon, ob der Kassationsbeklagte des Ausgangsverfahrens als Steuerpflichtiger gelte: Der Vorsteuerabzug sei nicht möglich.

Die Kommission schlägt als Ergebnis vor, die zweite Frage wie folgt zu beantworten:

„Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Zweiten Richtlinie steht dem Abzug der Umsatzsteuer entgegen, die auf Gegenständen und Dienstleistungen lastet, die zur unentgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden."

III — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 12. Januar 1982 haben die niederländische Regierung, vertreten durch Herrn Bijl als Sachverständigen, und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Herrn Thomas Van Rijn als Bevollmächtigten, mündliche Ausführungen gemacht und Fragen des Gerichtshofes beantwortet.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 2. März 1982 vorgetragen.

## Entscheidungsgründe

1 Der Hoge Raad der Niederlande hat mit Urteil vom 8. April 1981, beim Gerichtshof eingegangen am 14. April 1981, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 4 und 11 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris van Financiën und dem Hong-Kong Trade Development Council, einem Verband, der 1966 in Hongkong mit dem Ziel gegründet wurde, den Handel zwischen Hongkong und anderen Ländern zu fördern, und der 1972 in Amsterdam eine Niederlassung errichtete. Seine Tätigkeit in den Niederlanden besteht darin, Unternehmern kostenlos Auskünfte über Hongkong und Möglichkeiten des Handels sowie Unternehmern aus Hongkong entsprechende Informationen über den europäischen Markt zu erteilen. Die Einnahmen der Amsterdamer Niederlassung bestehen aus einem festen Jahresbeitrag der Regierung von Hongkong sowie dem Ertrag aus einer Umlage in Höhe von 0,5 % des Wertes der nach Hongkong eingeführten und von dort ausgeführten Waren.

3 Zwischen der niederländischen Finanzverwaltung und diesem Verband kam es zum Rechtsstreit, als die niederländischen Behörden — die dem Verband bis 1978 „unter dem Vorbehalt einer Berichtigung aufgrund späterer Nachprüfung" den Betrag der Mehrwertsteuer erstattet hatten, die von Unternehmen in Rechnung gestellt worden war, die ihm Dienstleistungen erbracht oder Waren geliefert hatten — den Verband nicht mehr als Steuerpflichtigen anerkannten und folglich die Rückzahlung des nach Ansicht der Finanzverwaltung zu Unrecht erstatteten Betrags verlangten. Der Rechtsstreit gelangte vor den Hoge Raad, der dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen vorgelegt hat:

„1. Kann als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie angesehen werden, wer regelmäßig Unternehmern unentgeltliche Dienstleistungen erbringt?

2. Falls die erste Frage bejaht wird:

Steht Artikel 11 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Zweiten Richtlinie dem Abzug der Umsatzsteuer entgegen, die auf Gegenständen und Dienstleistungen lastet, die zur Erbringung der oben genannten Leistungen verwendet werden?"

4 Der in der ersten Frage angeführte Artikel 4 lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, selbständig Leistungen erbringt, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehören."

5 Wenn das nationale Gericht darauf abhebt, daß in dem ihm vorliegenden Fall die von dem betreffenden Verband erbrachten Dienstleistungen ausschließlich unentgeltlich sind, so liegt der Grund dafür darin, daß in Artikel 4, der den „Steuerpflichtigen" definiert, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehörenden „Leistungen" nicht näher umschrieben sind, während in Artikel 2 derselben Richtlinie vorgesehen ist, daß der Mehrwertsteuer nur Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Eine wörtliche Auslegung dieser beiden Artikel trägt auf den ersten Blick nichts zur Beantwortung der Frage bei, ob ein Verband, der regelmäßig Dienstleistungen unentgeltlich erbringt, als Steuerpflichtiger angesehen werden kann; daher müssen die für diese Frage relevanten Besonderheiten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unter Berücksichtigung der Zielsetzung dieses Systems ermittelt werden.

6 Diese Zielsetzung, die in der Zweiten Richtlinie unter Verweisung auf die Erste Richtlinie 67/227 gleichen Datums (ABl. Nr. 71, S. 1301) erwähnt ist, ergibt sich aus den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie; darin wird eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern für notwendig gehalten, um die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen, und um somit eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne zu bewirken, daß gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.

7 Zur Erreichung dieses Ziels sieht Artikel 2 Absatz 1 der Ersten Richtlinie vor, daß das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz beruht, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

8 Die Anwendungsmodalitäten dieses auf dem Preis der Gegenstände und Dienstleistungen beruhenden Grundsatzes sind in Absatz 2 dieses Artikels wie folgt festgelegt:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem ... anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat."

In Absatz 3 heißt es, daß das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bis auf die Einzelhandelsstufe einschließlich angewandt wird.

9 Aus diesem System folgt, daß die Steuer nicht mehr abgezogen werden kann, wenn die Kette der Umsätze beendet ist. Die Steuer wird dann vom Endverbraucher erhoben, der sie nicht mehr abwälzen kann, da es keinen weiteren Umsatz zu einem bestimmten Preis gibt.

10 Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, so fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage; diese unentgeltlichen Leistungen unterliegen somit nicht der Mehrwertsteuer. Der Diestleistende ist in diesem Fall einem Endverbraucher gleichzustellen, da auf seiner Stufe der Produktions- und Vertriebsweg endet. Das zwischen ihm und dem Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung bestehende Rechtsverhältnis fällt nicht unter eine Vertragskategorie, die zum Gegenstand einer Wettbewerbsneutralität bewirkenden steuerlichen Harmonisierung gemacht werden könnte; insoweit unterscheiden sich unentgeltliche Leistungen in ihrem Wesen von steuerbaren Umsätzen, die im Rahmen des Mehrwertsteuersystems die Vereinbarung eines Preises oder eines Gegenwerts voraussetzen.

11 Das läßt sich aus dem Konzept der Bestimmung, um deren Auslegung gebeten wird, beweisen. Daß steuerbare Umsätze entgeltlich sein müssen, wird dadurch bestätigt, daß es sich bei den wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen im Sinne von Nr. 2 Absatz 1 des Anhangs A zur Zweiten

Richtlinie um solche handeln muß, die mit der Absicht, eine Gegenleistung zu erhalten, ausgeübt werden oder bei denen eine Gegenleistung nicht ausgeschlossen ist; sind sie nämlich ausschließlich unentgeltlich, so lassen sie sich nicht in das Mehrwertsteuersystem einordnen, da es bei ihnen keine Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 8 geben kann. Auch aus Artikel 12 derselben Richtlinie ergibt sich, daß diese Umsätze entgeltlich sein müssen; nach dieser Bestimmung hat jeder Steuerpflichtige für Lieferungen von Gegenständen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt hat, und für Dienstleistungen, die er einem anderen Steuerpflichtigen gegenüber erbracht hat, eine Rechnung auszustellen, Aufzeichnungen zu führen, die die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen, und jeden Monat eine Erklärung abzugeben, die alle erforderlichen Angaben über die Berechnung der Steuer enthält.

12 Der Kontext von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie und der Gesamtzusammenhang des Systems beweisen also, daß als Steuerpflichtiger im Sinne dieses Artikels nicht angesehen werden kann, was Dienstleistungen ausschließlich unentgeltlich erbringt.

13 Die erste Frage ist somit dahin zu beantworten, daß als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie nicht angesehen werden kann, wer regelmäßig Unternehmern ausschließlich unentgeltliche Dienstleistungen erbringt.

14 Da die erste Frage des Hoge Raad verneint worden ist, braucht auf die zweite Frage nicht eingegangen zu werden.

## Kosten

15 Die Auslagen der niederländischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm von Hoge Raad mit Urteil vom 8. April 1981 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

**Wer regelmäßig Unternehmern ausschließlich unentgeltliche Dienstleistungen erbringt, kann nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 der Zweiten Richtlinie angesehen werden.**

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. April 1982.

Für den Kanzler

J. A. Pompe

Hilfskanzler

Der Präsident der Ersten Kammer
in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten

G. Bosco