SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGES COSMAS

vom 14. Mai 1998 *

I — Vorbemerkungen

1. In der vorliegenden Rechtssache hat der Gerichtshof eine Vorabentscheidungsfrage des Value Added Tax Tribunal London nach der Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (nachstehend: Sechste Richtlinie) [1] zu beantworten, die die Befreiung der Tätigkeiten gemeinnütziger Vereinigungen von im Kraftfahrzeug-Einzelhandel beschäftigten Personen von der Mehrwertsteuer betrifft.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen.

3. In Abschnitt X sind die von der Mehrwertsteuer befreiten Tätigkeiten aufgeführt. In Artikel 13 Teil A heißt es unter der Überschrift „Steuerbefreiungen im Inland":

„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:

...

l) Die Dienstleistungen und eng damit verbundenen Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, *gewerkschaftliche*, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren

* Originalsprache: Griechisch.

1 — 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).

Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, daß diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;

...“ (Hervorhebung von mir).

B — *Nationale Rechtsvorschriften*

4. Anhang 9 des VAT Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994; nachstehend: VAT Act) befreit „Gewerkschaften und Berufsverbände“ von der Mehrwertsteuer.

5. Anhang 9 lautet in dem hier interessierenden Teil wie folgt:

„1. Dienstleistungen für Mitglieder der Einrichtung und damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die nur auf die Ziele der Einrichtung zurückzuführen sind und ohne eine andere Vergütung als einen Mitgliedsbeitrag erfolgen, durch eine der folgenden Einrichtungen ohne Gewinnstreben:

a) eine Gewerkschaft oder einen sonstigen organisierten Zusammenschluß von Personen, deren bzw. dessen Hauptgegenstand die Aushandlung der Beschäftigungsbedingungen für ihre bzw. seine Mitglieder ist;

b) einen Berufsverband, bei dem die Mitgliedschaft ganz oder hauptsächlich auf Einzelpersonen beschränkt ist, die eine der Ausübung des betreffenden Berufes entsprechende Qualifikation besitzen oder zu erlangen suchen;

c) eine Vereinigung, deren Hauptzweck die Förderung des Wissens auf einem bestimmten Gebiet oder die Förderung beruflicher Fachkenntnisse in Verbindung mit den früheren oder gegenwärtigen Berufen oder Beschäftigungen ihrer Mitglieder ist;

d) ...

Anmerkungen

1. —3. ...

4. Punkt c gilt nur, wenn der Zugang zu der Vereinigung ganz oder im wesentlichen auf Personen beschränkt ist, die Berufen oder Beschäftigungen nachgegangen sind oder nachgehen, die in unmittelbarer Beziehung zu den Zwecken der Vereinigung stehen.

5 ....“

die berufliche Weiterbildung seiner Mitglieder sicherstellen, die Laufbahnstrukturen in den einzelnen Zweigen des betreffenden Sektors gestalten und schließlich darauf hinwirken, daß die Öffentlichkeit einen besseren Eindruck von diesem Sektor und den dort tätigen Personen bekommt. Das Institute versucht, diese Ziele dadurch zu erreichen, daß es bewußt auf die Bedürfnisse des Sektors im Hinblick auf berufliche Qualifikationen eingeht, und zwar auf allen Ebenen (von Leitungs- bis hin zu Technikerfunktionen), Kurse zur Erlangung dieser Qualifikationen anerkennt (die von anderen Einrichtungen veranstaltet werden), Preise an erfolgreiche Teilnehmer an diesen Kursen verteilt und seine Mitglieder einstuft, Informationen verbreitet, die diesen erlauben sollen, sich über die letzten Entwicklungen innerhalb des Sektors auf dem laufenden zu halten, sowie ein Arbeitsvermittlungsregister unterhält.

III — Sachverhalt

A — *Ziele des Institute*

6. Das Institute of the Motor Industry (nachstehend: Institute) wurde 1920 gegründet und ist ein freiwilliger Zusammenschluß von Personen, die im Kraftfahrzeug-Einzelhandel tätig sind.

7. Die vom Institute satzungsgemäß verfolgten Ziele und die Mittel, die es zu deren Erreichung einsetzt, sind im Vorlagebeschluß dargestellt. Das Institute soll im wesentlichen

8. Im einzelnen hat das Institute nach den Angaben des Vorlagebeschlusses zunächst die Aufgabe (Ziel h), „Maßnahmen zu ergreifen, die den Standard der zugelassenen Mitglieder des Kraftfahrzeugsektors verbessern und die Anerkennung ihrer Berufsstellung sicherstellen sollen“.

9. Dieses Ziel h wird im Bericht der Versammlung des Institute vom 12. Juni 1996 im Anhang des Jahresberichts für den Zeitraum bis zum 31. März 1996 erwähnt. In diesem Bericht heißt es, daß „die Haupttätigkeit des Institute während des Jahres darin [bestand], das Niveau der beruflichen Eignung der im Sektor beschäftigten Perso-

nen anzuheben", und daß dies für den gesamten Kraftfahrzeugsektor mit Ausnahme der Herstellung gelte. Dieses Ziel sei auf zwei Wegen verfolgt worden. Das Institute habe die Struktur und die Ebenen der Qualifikationen seiner Mitglieder festgelegt. Früher hätten die im Kraftfahrzeugsektor tätigen Menschen eine berufliche Qualifikation nach unterschiedlichen Verfahren erworben, wobei die Netze der Vertragshändler häufig ihre eigene Ausbildung und ihre eigenen Abschlüsse organisiert hätten. Das System der Abschlüsse, die gemeinsam mit dem Institute als Einrichtung für die Erteilung von Zeugnissen über berufliche Eignungsprüfungen eingerichtet worden seien, habe dieses in die Lage versetzt, gemeinsame anerkannte Regeln festzulegen, d. h., es habe für diesen Sektor eine Laufbahnstruktur geschaffen, die auf Qualifikationen beruhe [2].

10. Ein anderes Mittel zur Erreichung des Zieles h ist die „Professional Reassurance Campaign" (Kampagne zur Gewinnung des Vertrauens der Allgemeinheit in die Berufstätigen des Sektors). Zu dieser Kampagne gehört die Überreichung einer Bronzeplakette an Organisationen, deren Führungskräfte zu mindestens 60 % Mitglieder des Institute sind [3].

11. Ferner beabsichtigt das Institute (Ziel c) die „periodische Veranstaltung von Prüfungen zur Kontrolle der Kenntnisse und Fähigkeiten von Beitrittswilligen und Mitgliedern des Institute in den Bereichen Handel, Recht und Technik sowie Wissenschaft und Kunst einschließlich der Fächer, deren Kenntnis und Beherrschung das Institute für notwendig oder für wünschenswert hält".

12. Das Institute verfolgt dieses Ziel auf verschiedenen Wegen. Es erteilt seinen Mitgliedern seine eigenen beruflichen Abschlußzeugnisse im Bereich der Technik. Es stellt ein Betriebsführungszeugnis aus. Es genehmigt Kurse und Programme für Fortgeschrittene im Kraftfahrzeugbereich. Es stellt

2 — Zum Beispiel kann die Person, die bereits eine leitende Stellung bekleidet, die entsprechende formelle Qualifikation des Institute erhalten, wenn sie ihre Fähigkeiten und die Kompetenzen der sie beschäftigenden Gesellschaft nachweist; wer Leitungsaufgaben übernehmen möchte, kann die geeignete Ausbildung durchlaufen und das entsprechende Abschlußzeugnis erhalten, das es ihm erlaubt, sich auf die entsprechende Stelle zu bewerben. Gleiches gilt für alle Ebenen. Ziel ist, wie das vorlegende Gericht zu verstehen gibt, die verschiedenen Personalarten herauszufinden, die der Sektor benötigt und die die Kundschaft erwartet. Das Institute wirbt Mitglieder, verleiht Abschlußzeugnisse und sorgt dafür, daß sie den Bedürfnissen des Sektors entsprechen; es unterhält zu diesem Zweck ein Arbeitsvermittlungsregister.

3 — Auf dieser Plakette stehen die Namen der Mitglieder des Institute, die für die Einrichtung tätig sind, sowie ein Hinweis, daß diese Personen an den Verhaltenskodex des Institute gebunden sind. Diese Plakette wird an die betreffende Einrichtung ausgeliehen; der Preis beträgt 350 UKL zuzügl. Mehrwertsteuer bei der Aushändigung und dann 100 UKL zuzügl. Mehrwertsteuer jährlich. Sie kann der Einrichtung entzogen werden, wenn die von ihr angewandten Regeln nicht mehr den im Verhaltenskodex festgelegten entsprechen oder sie nicht mehr die Voraussetzung erfüllt, daß 60 % ihrer Führungskräfte Mitglieder des Institute sind. Der Verhaltenskodex erlegt den Mitgliedern des Institute alles in allem auf, sich als untadelige und sachkundige Personen aufzuführen, darauf zu achten, daß ihre Arbeit wirksam und anständig erledigt wird, daß sie sich gegenüber der Allgemeinheit und ihren Kollegen berufsbewußt verhalten, daß sie „beruflich sachkundig" sind, daß sie sich, was moderne Techniken und neue Gesetze angeht, auf dem laufenden halten, daß sie „ihre Stellung oder ihre Autorität nicht mißbrauchen, um daraus persönlichen Nutzen zu ziehen", daß sie sich an die geltenden Gesetze halten, Vertraulichkeit wahren und ihr Personal zur Weiterbildung anhalten. Das Institute hat seinen eigenen Disziplinarausschuß, der über Verfehlungen entscheiden kann.

die NVQ [4] und die SVQ [5] aus. Die diesen Abschlußzeugnissen entsprechende Ausbildung wird von anderen Einrichtungen angeboten [6]. Das Institute übernimmt die Ausbildung der Prüfer.

13. Im übrigen soll das Institute (Ziel k) „gemeinsam mit jeder anderen Gesellschaft oder Vereinigung .... durch Werbekampagnen oder auf sonstige Weise Aktionen durchführen, die es als förderlich für das Interesse und den Fortschritt des Kraftfahrzeugsektors und der in diesem Sektor Tätigen ansieht" [7].

14. Zu der Vorgehensweise, die die Verwirklichung dieser Ziele ermöglichen soll, führt das vorlegende Gericht aus, daß das Institute zunächst (Ziel b) „seine Tätigkeiten ... in einer Rechtsform organisiert, die gesetzlich anerkannt werden kann, und, wenn dies als angemessen angesehen wird, zu gegebener Zeit eine Königliche Gründungsurkunde ('Royal Charter') oder eine andere Form der Gründung beantragt, in der diese Einheit dann aufgehen kann" [8].

15. Sodann soll das Institute (Ziel d) „die Mitglieder des Institute gliedern und sie Kategorien zuweisen, soweit dies im Einzelfall wünschenswert ist, um die Ziele des Institute zu verwirklichen". Nach dem Vorlagebeschluß gehörten dem Institute am 1. Juli 1996 26 121 Mitglieder an [9].

16. Das Institute verfolgt seine Ziele auch (Ziel e) „durch Verleihung von Preisen und Diplomen an Personen, die im Kraftfahrzeug-Einzelhandel und verwandten Sektoren tätig sind", sowie (Ziel g) „durch Vorbereitung und Veranstaltung von Zusammenkünften zur Erörterung von Themen, die den Kraftfahrzeugsektor betreffen, oder zu jedem anderen mit den Zielen des Institute zu vereinbarenden Zweck" [10].

4 — National Vocational Qualifications (nationale Berufsqualifikationen).

5 — Scottish Vocational Qualifications (schottische Berufsqualifikationen).

6 — Das Institute verleiht dreißig verschiedene VQ. Es steht in Verbindung mit 150 „korrespondierenden" Organisationen, die die Ausbildung und die eingehende Kontrolle der beruflichen Qualifikationen sicherstellen und das Institute in die Lage versetzen, seine Abschlußzeugnisse auszustellen.

7 — Das vorlegende Gericht gibt an, daß das Institute bis vor kurzem gemeinsam mit dem Engineering Council ein Arbeitsvermittlungsregister unterhielt.

8 — Das Institute hat bisher keine Königliche Gründungsurkunde beantragt.

9 — 2 640 von ihnen hatten die Stellung eines „fellow". Nach dem Vorlagebeschluß wird ein „fellow" („FIMI") in der Broschüre des Institute definiert als „eine Person, die aufgrund ihrer Erfahrung und Ausbildung geeignet ist, höhere Leitungsfunktionen zu übernehmen". Die Zahl der „members" belief sich auf 12 864. Ein „member" („MIMI") ist „eine Person, die aufgrund ihrer Erfahrung und Ausbildung geeignet ist, mittlere Leitungsfunktionen zu übernehmen". 8 305 waren „associate members". Ein „associate member" ist „eine Person, die geeignet ist, unter Beachtung einer bestimmten Anzahl von Normen ohne Anleitung zu arbeiten". Alle diese Mitglieder werden als „corporate members" bezeichnet und haben Stimmrecht. Heute ist meist der Besitz eines NVQ Voraussetzung, um als „corporate member" aufgenommen zu werden. Die Zahl der „affiliate members" betrug 984. Ein „affiliate member" ist „eine im Sektor berufstätige oder in Ausbildung befindliche Person, die im Einklang mit den strengen Anforderungen des Verhaltenskodex arbeitet, aber noch nicht die Voraussetzungen erfüllt, um ‚associate member' zu werden". Außerdem gab es 1 181 Mitglieder in Ausbildung. Der Auszubildende ist „eine Person, die sich ausbilden läßt, um eine Berufsqualifikation zu erwerben, die es ihr gestattet, gegebenenfalls ‚corporate member' mit Stimmrecht zu werden". Nach Aussage seines Generaldirektors ist es das Ziel des Institute, 50 000 Mitglieder zu gewinnen, wobei im Kraftfahrzeugsektor des Vereinigten Königreichs (die Kraftfahrzeugherstellung ausgenommen) etwa eine halbe Million Menschen beschäftigt sind. In der Sitzung hat das Institute klargestellt, daß die Beitrittgebühr je nach Stellung des Mitglieds gestaffelt ist.

10 — Im Vorlagebeschluß heißt es, daß zahlreiche lokale Zentren bestehen, die überall in Großbritannien von örtlichen Ausschüssen geleitet werden.

17. Neben den vorgenannten Zielen soll das Institute ferner (Ziel i) „vorbehaltlich der ‚laws affecting champerty and maintenance' gerichtliche und sonstige Schritte unternehmen, wenn sie nach seiner Meinung eine Frage betreffen, die für seine Mitglieder allgemein wichtig und von Interesse ist" [11].

18. Schließlich soll das Institute (Ziel v) „jede andere Aktion unternehmen, die mit der Verwirklichung der vorstehend aufgeführten Ziele oder eines von ihnen zusammenhängt oder nach Auffassung des Institute dazu beiträgt". Im Rahmen dieser Zielsetzung legt das Institute bestimmte Veröffentlichungen auf oder gibt verschiedene Werke heraus.

B — *Das Ausgangsverfahren*

19. Mit einem Bescheid vom 15. Januar 1996 stellten die Commissioners of Customs and Excise fest, daß das Institute die erforderlichen Voraussetzungen für die in Anhang 9 des VAT Act vorgesehene Steuerbefreiung nicht erfülle, so daß die Dienstleistungen, die es seinen Mitgliedern als Gegenleistung für deren jährliche Beiträge erbringe, mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen darstellten [12].

20. Gegen diesen Bescheid der Commissioners erhob das Institute Klage beim Value Added Tax Tribunal London (nachstehend: vorlegendes Gericht).

21. Im Vorlagebeschluß erläutert das vorlegende Gericht die Gründe für seine Auffassung, daß das Institute nicht in den Anwendungsbereich des Anhangs 9 des VAT Act fällt.

22. Das Institute könne zunächst nicht als Berufsverband im Sinne von Nummer 1 Buchstabe b des Anhangs 9 des VAT Act

11 — Die Vorschriften der „laws affecting champerty and maintenance" betreffen die Unterstützung einer Prozeßpartei in Form der Beteiligung am Prozeßgewinn bei erfolgreicher Klage.

12 — Die Vorlagefrage, die das Problem betrifft, ob die Tätigkeiten bestimmter Organisationen, die gewerkschaftliche Ziele verfolgen, von der Mehrwertsteuer befreit werden können, ist für den britischen Juristen von weitergehendem Interesse. Das Institute hat im Anhang zu seinen Erklärungen einen Auszug aus dem Werk *Tolley's VAT Case Digest 1996* vorgelegt, das Fälle der Mehrwertsteuerbefreiung und der Unterscheidung von Organisationen, die beruflichen und/oder gewerkschaftlichen Charakter haben oder nicht, im englischen Recht betrifft. So wurde eine Vereinigung von Taxichauffeuren („Association of Taxi-Cab Owners") nicht als berufsständische oder gewerkschaftliche Organisation anerkannt — was ihren Mitgliedern die Befreiung von der Mehrwertsteuer für die gezahlten Beiträge eingebracht hätte —, weil ihre Grundtätigkeit die Erbringung von Dienstleistungen als Funktaxi zugunsten ihrer Mitglieder war, die überdies keine unselbständigen Arbeitnehmer waren (*Tolley's Digest*, Nr. 13.19). Dem nationalen Verband der Bestattungsunternehmer („National Association of Funeral Directors"; *Tolley's Digest*, Nr. 13.18) und der Vereinigung der Ruhestandsbeamten („Civil Service Pensioner's Alliance" — CPSA; *Tolley's Digest*, Nr. 13.29) wurde ebenfalls die Mehrwertsteuerbefreiung versagt, weil sie nach Auffassung des Gerichts keine gewerkschaftlichen oder berufsständischen Organisationen nach nationalem Recht waren. Im letzten Fall ist man davon ausgegangen, daß die Mitglieder des CPSA im Ruhestand und keine Berufstätigen waren, die betreffende Vereinigung also keine Berufsorganisation war.

angesehen werden, da seine Mitglieder einen zu weit gefächerten Bereich von Tätigkeiten repräsentierten. Die „Berufsverbände" im Sinne dieser Bestimmung umfaßten ausschließlich die Vereinigungen, die die Interessen von Personen verträten, die besondere berufliche Fähigkeiten aufwiesen, die es ihnen erlaubten, besondere Dienstleistungen anzubieten, während die Mitglieder des Institute eine große Bandbreite von Tätigkeiten ausübten und das einzige, was ihnen allen gemeinsam sei, ihre Beschäftigung im Kraftfahrzeug-Einzelhandel sei.

23. Ferner könne das Institute nicht als Verband im Sinne von Nummer 1 Buchstabe c des genannten Anhangs betrachtet werden, da sein Hauptzweck weder die Förderung des Wissens auf einem bestimmten Gebiet noch die Entwicklung beruflicher Fachkenntnisse in einem Beruf sei, der von allen Mitgliedern ausgeübt werde.

24. Schließlich falle das Institute nicht unter Nummer 1 Buchstabe a des Anhangs 9 des VAT Act, weil es keine „trade union" (Gewerkschaft) sei, deren Hauptzweck die Aushandlung der Beschäftigungsbedingungen für ihre Mitglieder sei.

25. Das Institute hat vor dem nationalen Gericht geltend gemacht, es sei eine „trade union" im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie. Wenn der Ausdruck „Einrichtungen ... , welche gewerkschaftliche Ziele verfolgen" (in der französischen Fassung: „organismes ... poursuivant des objectifs de nature ... syndicale"), auch Arbeitgeberorganisationen umfasse, müsse seine Bedeutung weiter sein als die des Ausdrucks „trade union", wie er im Englischen verstanden werde. Wenn Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie so ausgelegt werde, müßten die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen des Institute an seine Mitglieder von der Mehrwertsteuer befreit sein.

26. Das vorlegende Gericht ist demgegenüber der Ansicht, in Anbetracht der üblichen Bedeutung des in der englischen Fassung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie verwendeten Ausdrucks „trade union" könnten die vom Institute ausgeführten Dienstleistungen und Lieferungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden.

27. Allerdings würden der Ausdruck „syndicale" in der französischen und seine in einigen anderen Sprachfassungen verwendeten Entsprechungen anscheinend in einem weiteren Sinne verwendet als der Ausdruck „trade union" und dessen in anderen Sprachfassungen verwendete Entsprechungen.

28. Das vorlegende Gericht stellt sich damit die Frage, ob das Institute im Licht der französischen Fassung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie eine „Einrichtung, welche gewerkschaftliche Ziele verfolgt" (in der französischen Fassung: „organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale"), sei.

29. Außerdem führe die Befreiung der vom Institute erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen von der Steuer nicht zu Wettbewerbsverzerrungen, wie der Vertreter der Commissioners behauptet habe.

IV — Vorabentscheidungsfrage

30. In dem bei ihm anhängigen Verfahren hat das vorlegende Gericht, da es die Vereinbarkeit der streitigen nationalen Vorschriften mit der Sechsten Richtlinie für zweifelhaft hielt, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind im Licht der tatsächlichen Feststellungen in den Nrn. 3 bis 19 und 21 der Entscheidung des Tribunal und unter Umständen der in Nr. 21 (die unten zusammengefaßt ist) festgestellten Art der Dienstleistungen, die von einer derartigen Vereinigung, bei der es sich um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt, erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit, da sie aufgrund der Worte „Einrichtungen ..., welche ... gewerkschaftliche ... Ziele verfolgen" in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie fallen?

In Nr. 21 wird zusammenfassend festgestellt, daß die Vereinigung ein freiwilliger Zusammenschluß von Einzelpersonen ist, die aus Beschäftigten im Kraftfahrzeug-Einzelhandelsgewerbe besteht. Hauptzweck der Vereinigung sind die Verbesserung der Standards ihrer Mitglieder bei der Arbeit, die Verbesserung der Laufbahnstrukturen innerhalb der verschiedenen Sektoren des Gewerbes und der darin arbeitenden Personen. Die Vereinigung sucht diese Ziele dadurch zu erreichen, daß sie auf die Bedürfnisse des Gewerbes in bezug auf den Erwerb von Fachkenntnissen auf allen Ebenen eingeht, daß sie (von anderen Einrichtungen veranstaltete) Kurse, in denen diese Fachkenntnisse vermittelt werden, als geeignet anerkennt, daß sie bei Abschluß dieser Kurse Preise verleiht und ihre Mitglieder einstuft, daß sie Informationen verbreitet, durch die ihre Mitglieder, was die Entwicklung im Gewerbe und die Fachkenntnisse angeht, auf dem neuesten Stand gehalten werden sollen, und daß sie ein Arbeitsplatzvermittlungsregister führt.

V — Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage

31. Das Institute und die Kommission vertreten die Auffassung, daß das Institute unter den Begriff der „organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale" im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l falle, weil die französische Fassung eine weitere Bedeutung als die englische habe.

32. Die Regierung des Vereinigten Königreichs steht demgegenüber auf dem Standpunkt, daß mit dem betreffenden Begriff Vereinigungen gemeint seien, die nicht notwendig Gewerkschaften („trade unions"), deren Zielsetzungen gegenüber ihren Mitgliedern aber denen einer Gewerkschaft („trade union") gegenüber ihren Mitgliedern glichen. Mit dem Begriff „organizations with aims of a trade union nature" seien Einrichtungen ohne Gewinnstreben gemeint, die a) zur Verteidigung der kollektiven Interessen ihrer Mitglieder (Angestellte oder Arbeiter) tätig würden und b) die Interessen ihrer Mitglieder (je nachdem) gegenüber Arbeitgebern, Arbeitgeberverbänden sowie Regierungs- und anderen Organisationen verträten. Folglich seien mit diesem Begriff Organisationen wie das Institute nicht gemeint [13].

13 — Vgl. hierzu *Webster's Third New International Dictionary of the English Language unabridged*, 1981, unter „trade union".

33. Ich stelle somit fest, daß ganz offensichtlich die einzelnen Sprachfassungen den in der englischen Fassung verwendeten Ausdruck „trade union" unterschiedlich wiedergeben, der — in der ihm eigenen einschränkenden Bedeutung — Arbeitnehmergewerkschaften bezeichnet und Einrichtungen wie das Institute nicht erfaßt [14].

34. Die französische Fassung spricht demgegenüber von „organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale". Der französische Ausdruck (organisme de nature) „syndical" hat eine weitere Bedeutung als der englische Ausdruck „trade union"; er bezeichnet nämlich im Französischen alles, was sich sowohl auf eine Berufsvereinigung oder einen Interessenverband („syndicat") als auch auf eine Arbeitnehmergewerkschaft oder die Gewerkschaftsbewegung (syndicalisme) bezieht. Die letztgenannte Bedeutung entspricht dem englischen Ausdruck „trade union". Außerdem bezeichnet im Französischen der Ausdruck „syndicat" [15] sowohl eine Vereinigung zur Verteidigung gemeinsamer Interessen als auch die Verteidigung beruflicher Interessen [16].

35. Schematisiert ließe sich sagen, daß die in den einzelnen (verbindlichen) Sprachfassungen verwendeten Ausdrücke zur Wiedergabe der streitigen „objectifs de nature syndicale" im vorliegenden Fall auf zwei

14 — Vgl. hierzu Paul Robert, *Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Band 6, 1972, Stichwort „syndical".

15 — Vgl. Robert, a. a. O., Stichwort „syndicat".

16 — Die weitere Bedeutung des französischen Wortes „syndicat" ergibt sich auch daraus, daß es auch bei dem Ausdruck „syndicat d'initiative" verwendet wird, der eine Organisation zur Förderung des Tourismus bezeichnet.

Varianten hinauslaufen, deren Bedeutung einmal weit und einmal eng ist.

36. Der Ausdruck „aims of a trade union nature", der im Kern die von Arbeitnehmervereinigungen verfolgten Ziele meint, entspricht der Variante mit der engen Bedeutung. Die entsprechenden Ausdrücke im Deutschen (gewerkschaftliche), im Dänischen (fagforeningsmæssig), im Finnischen (ammattijärjestöllisiä) und im Griechischen (συνδικαλιστικούς) werden in ähnlichem Sinne verwendet.

37. Demgegenüber entspricht der Ausdruck „objectifs de nature syndicale", mit dem auch Ziele gemeint sind, die von beruflichen Interessenverbänden verfolgt werden, die keine Arbeitnehmervereinigungen sind, der Variante mit weiter Bedeutung. Sinnverwandt sind die entsprechenden Ausdrücke im Italienischen (sindacale), im Niederländischen (syndicale), im Spanischen (sindical) und im Portugiesischen (sindical).

38. Angesichts dieser sprachlichen Abweichungen muß die englische Fassung der entsprechenden Ausdrücke im Sinne der anderen Sprachfassungen ausgelegt werden [17], um die gemeinsame Bedeutung aller Sprachfassungen herauszufinden.

39. Der Gerichtshof hat sich bereits mit dem Problem sprachlicher Unterschiede bei Ausdrücken oder Termini in Gesetzgebungsakten der Gemeinschaftsorgane befaßt. Im Urteil in der Rechtssache 29/69 (Stauder) [18] hat er z. B. entschieden: „Ist eine Entscheidung an alle Mitgliedstaaten gerichtet, so verbietet es die Notwendigkeit einheitlicher Anwendung und damit Auslegung, die Vorschrift in einer ihrer Fassungen isoliert zu betrachten, und gebietet vielmehr, sie nach dem wirklichen Willen ihres Urhebers und dem von diesem verfolgten Zweck namentlich im Licht ihrer Fassung in allen vier Sprachen auszulegen." [19] Er hat ferner darauf hingewiesen, daß „nicht angenommen werden [kann], daß die Urheber der Entscheidung in einzelnen Ländern weitergehende Pflichten vorsehen wollten als in anderen." [20]

40. Bei der Lösung dieses Problems können wir daher auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zurückgreifen, der im Urteil in der Rechtssache 372/88 (Cricket St Thomas) [21] entschieden hat, daß die Fassung in einer der Gemeinschaftssprachen (im konkreten Fall der englischen) „nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Bestimmung herangezogen werden und insoweit Vorrang vor den anderen sprachlichen Fassungen beanspruchen [kann]". Denn eine „solche Vorgehensweise wäre mit dem Erfordernis einer einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts unvereinbar", und „die Vorschrift [muß], falls die Fassungen vonein-

17 — Der Gerichtshof hat ein ähnliches Problem im Urteil vom 30. September 1982 in der Rechtssache 295/81 (IFF, Slg. 1982, 3239, Randnrn. 8 und 9) gelöst.

18 — Urteil vom 12. November 1969 (Slg. 1969, 419).

19 — Urteil Stauder, Randnr. 3. Vgl. auch Urteil vom 5. Dezember 1967 in der Rechtssache 19/67 (Van der Vecht, Slg. 1967, 462).

20 — Urteil Stauder, Randnr. 4.

21 — Urteil vom 27. März 1990 (Slg. 1990, I-1345, Randnr. 18).

ander abweichen, nach dem allgemeinen Aufbau und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört" [22].

41. Im vorliegenden Fall ist daher das Ziel zu ermitteln, das der Gemeinschaftsgesetzgeber bei Erlaß der fraglichen Bestimmung verfolgt hat, damit wir aufgrund dieser teleologischen Auslegung die Bedeutung dieses Terminus herausfinden können.

42. Ich möchte zunächst darauf hinweisen, daß mit der Sechsten Richtlinie die Vorschriften der Mitgliedstaaten über die Mehrwertsteuer durch Schaffung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf der Grundlage einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage harmonisiert werden sollten. Außerdem heißt es in der Richtlinie, daß es „im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten erforderlich [ist], eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen aufzustellen" (elfte Begründungserwägung). Aus dieser Begründungserwägung ergibt sich, wie der Gerichtshof mehrfach betont hat, daß „die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar[stellen], die ... im Gesamtzusammenhang des durch die Sechste Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind" [23].

43. Außerdem möchte ich hervorheben, daß richtungweisender Hauptgrundsatz, der sich aus der Zielsetzung und dem allgemeinen Aufbau der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie ergibt, die Erhebung von Mehrwertsteuer auf alle entgeltlichen Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen als solchen ist (Artikel 2). Das bedeutet, daß die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist [24].

44. Den Bestimmungen der Richtlinie ist ferner zu entnehmen, daß bestimmte Tätigkeiten allgemeinen Interesses, d. h. die in Artikel 13 *abschließend aufgezählten* Tätigkeiten, ausnahmsweise von der Mehrwertsteuer befreit sind. Diese Vorschrift ist somit, da es sich um eine Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz handelt, eng auszulegen, weil, wie der Gerichtshof übrigens selbst ausgeführt hat [25], jede Auslegung, die zu einer Erweiterung des Anwendungs-

22 — Urteil vom 28. März 1985 in der Rechtssache 100/84 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1985, 1169, Randnr. 17). Vgl. auch Urteile vom 17. Oktober 1991 in der Rechtssache C-100/90 (Kommission/Dänemark, Slg. 1991, I-5089, Randnr. 8) und vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-449/93 (Rockfon, Slg. 1995, I-4291, Randnr. 28). Vgl. zu dieser Frage im Rahmen von Vorabentscheidungen Urteile vom 27. Oktober 1977 in der Rechtssache 30/77 (Bouchereau, Slg. 1977, 1999, Randnr. 14) und vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnr. 11), Schlußanträge von Generalanwalt Jacobs zu diesem Urteil (Nrn. 12 ff.) sowie Urteil Cricket St Thomas (zitiert in Fußnote 21, Randnr. 18) und Schlußanträge zu diesem Urteil von Generalanwalt Tesauro (Nrn. 6 ff.).

23 — Vgl. u. a. Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 18) und vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11).

24 — Vgl. u. a. Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnrn. 7 bis 10) sowie die in Fußnote 23 zitierten Urteile Stichting Uitvoering Financiële Acties (Randnrn. 10 und 13) und Bulthuis-Griffioen (Randnr. 19).

25 — Vgl. die in Fußnote 23 zitierten Urteile Stichting Uitvoering Financiële Acties (Randnrn. 13 und 14) und Bulthuis-Griffioen (Randnr. 19).

bereichs des Artikels 13 Teil A führen würde, mit dem Ziel dieser Bestimmung unvereinbar wäre. Außerdem hat der Gerichtshof klargestellt [26], daß „in dieser Bestimmung [Artikel 13] keineswegs alle, sondern nur bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genannt werden, die einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben werden", und eine erweiternde Auslegung der Befreiungstatbestände der Richtlinie abgelehnt, wenn nicht überzeugende Gründe für eine Auslegung sprechen, die es ermöglicht, die in den einschlägigen Vorschriften und insbesondere in Artikel 13 vorgesehenen Befreiungen auszuweiten [27].

45. Bei einer systematischen Auslegung der Vorschriften der Sechsten Richtlinie haben wir uns daher an einer Auslegung des hier untersuchten Ausdrucks zu orientieren, die mit dem richtungweisenden Hauptgrundsatz dieser Richtlinie vereinbar ist.

46. Wir haben somit die Frage zu untersuchen, worin nach Gemeinschaftsrecht die Ziele gewerkschaftlicher Art im Sinne der Richtlinie bestehen.

47. Von gewerkschaftlichen Zielen läßt sich meines Erachtens nur bei der Ausübung irgendeiner Tätigkeit oder der Verfolgung irgendeines Zweckes sprechen, die eine Gewerkschaft oder eine Gewerkschafts- oder Berufsorganisation betrifft oder mehr oder weniger zufällig berührt. Für die Aussage, daß eine Vereinigung eine Einrichtung mit gewerkschaftlichen Zielen ist und folglich dem Begriff „organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale" zuzuordnen ist, d. h., in den persönlichen Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l fällt, reicht es außerdem meines Erachtens nicht aus, daß ihre Mitglieder irgendeiner Tätigkeit nachgehen.

48. Nach meiner Ansicht ist daher die streitige Vorschrift zutreffend eher dahin auszulegen, daß sie sich auf die wesentlichen Ziele eines beruflichen Interessenverbandes („Gewerkschaft") bezieht und daher solche Einrichtungen ohne Gewinnstreben meint, die ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform solche Ziele verfolgen.

49. Daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l eine lange Reihe von Merkmalen anführt, die die von den betreffenden Einrichtungen verfolgten Ziele kennzeichnen (es ist die Rede von politischen, gewerkschaftlichen, religiösen, patriotischen, weltanschaulichen, philanthropischen oder staatsbürgerlichen Zielen), kann meiner Meinung nach nicht bedeuten, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber auf diese Weise alle Einrichtungen einschließen wollte, die im allgemeinen Interesse ihrer Mitglieder gegründet wurden, falls sie nur, wie die Kommission meint, keinen Gewinn anstreben und die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nicht besteht. Er wollte im Gegenteil

26 — Vgl. Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 17) und Urteil Stichting Uitvoering Financiële Acties (zitiert in Fußnote 23, Randnr. 12).

27 — Vgl. Urteil Kommission/Deutschland (zitiert in Fußnote 26, Randnr. 20) und Nr. 16 der Schlußanträge von Generalanwalt Darmon zum Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665).

festlegen, welche Einrichtungen — falls sie keinen Gewinn anstreben und die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nicht besteht — von der Mehrwertsteuer befreit sein sollen.

50. Hier kann uns meiner Meinung nach die Rechtsprechung des Gerichtshofes dabei behilflich sein, die Ideallinie zu finden, die die Zielsetzungen gewerkschaftlicher Art (naturgemäß im Sinne der Richtlinie) von denen trennt, bei denen dies nicht zutrifft. In der Rechtssache C-213/90 (ASTI) [28], in der es um eine Vorschrift ging [29], die nicht wie Artikel 13 im vorliegenden Fall eng auszulegen war, hat der Gerichtshof entschieden [30], daß die betreffende Vorschrift „besonderer Ausdruck des Diskriminierungsverbots in dem spezifischen Bereich der Beteiligung von Arbeitnehmern an Gewerkschaften und ihren Tätigkeiten ist", deren Bedeutung „nicht aufgrund von Erwägungen beschränkt werden [darf], die auf die Rechtsform der fraglichen Einrichtung abstellen". Er hat außerdem entschieden, daß zu den Einrichtungen, um die es im konkreten Fall ging [31], nicht nur diejenigen gehörten, die „die Rechtsnatur von Gewerkschaften aufweisen", sondern auch diejenigen, die mit „der Verteidigung und Vertretung von Arbeitnehmerinteressen vergleichbare Funktionen ausüben" [32].

51. Dem Urteil ASTI entnehme ich daher zwei entscheidende Gesichtspunkte für die uns beschäftigende Frage, die uns in die Lage versetzen, die Bedeutung des Begriffes „syndicale" (gewerkschaftlich) im Gemeinschaftsrecht aufgrund eines funktionellen Kriteriums genauer zu ermitteln: Das Adjektiv „gewerkschaftlich" bezeichnet eigentlich eine Vereinigung, die sich unabhängig von ihrer Rechtsform die Verteidigung (Wahrung und Förderung) der Interessen ihrer Mitglieder (Arbeitnehmer, Arbeitgeber, Angehörige freier Berufe oder Personen, die eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit ausüben) und deren Vertretung zum Ziel gesetzt hat. Es ist folglich nicht ausreichend, daß eine Einrichtung ohne Gewinnstreben lediglich die Förderung der Interessen ihrer Mitglieder ins Auge faßt, wenn diese Förderung nicht in der Verteidigung der Interessen der Mitglieder und in ihrer Vertretung gegenüber den für sie maßgebenden Entscheidungsträgern Ausdruck findet [33]. Es reicht infolgedessen nicht aus, daß eine Vereinigung ohne Gewinnstreben lediglich die Interessen ihrer Mitglieder fördern will, wenn diese Förderung sich nicht in der Verteidigung der Interessen der Mitglieder und ihrer Vertretung

28 — Urteil vom 4. Juli 1991 (Slg. 1991, I-3507, Randnrn. 13 bis 17). Vgl. auch die Schlußanträge von Generalanwalt Jacobs in dieser Rechtssache (Nrn. 16 ff.).

29 — Es ging um die Vorschrift des Artikels 8 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2); sie lautet: „Ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt und im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats beschäftigt ist, hat Anspruch auf gleiche Behandlung hinsichtlich der Zugehörigkeit zu Gewerkschaften und der Ausübung gewerkschaftlicher Rechte, einschließlich des Wahlrechts sowie des Zugangs zur Verwaltung oder Leitung von Gewerkschaften. Er kann von der Teilnahme an der Verwaltung von Körperschaften des öffentlichen Rechts und der Ausübung eines öffentlichrechtlichen Amtes ausgeschlossen werden. Er hat ferner das Recht auf Wählbarkeit zu den Organen der Arbeitnehmervertretungen in den Betrieben."

30 — Urteil ASTI (Randnr. 15).

31 — Es handelte sich um die Chambre des employés privés von Luxemburg, einer Berufskammer nach luxemburgischem Recht.

32 — Urteil ASTI (Randnr. 16). Vgl. auch Nr. 19 der Schlußanträge von Generalanwalt Jacobs zu diesem Urteil. Dieser Gedanke der Verteidigung und Vertretung der Interessen ihrer Mitglieder durch eine Vereinigung, der der Anerkennung der Koalitionsfreiheit entspringt (die z. B. durch Artikel 24a des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften anerkannt wird), findet sich in den Urteilen vom 8. Oktober 1974 in der Rechtssache 175/73 (Union Syndicale — Service public européen u. a./Rat, Slg. 1974, 917, Randnr. 14) und in der Rechtssache 18/74 (Syndicat général du personnel des organismes européens/Kommission, Slg. 1974, 933, Randnr. 10), vom 18. März 1975 in der Rechtssache 72/74 (Union syndicale u. a./Rat, Slg. 1975, 401, Randnrn. 17 und 19) und vom 18. Januar 1990 in den Rechtssachen C-193/87 und C-194/87 (Maurissen und Union syndicale/Rechnungshof, Slg. 1990, I-95, Randnr. 13).

33 — Ich weise darauf hin, daß das internationale Übereinkommen Nr. 87 über die Vereinigungsfreiheit und den Schutz des Vereinigungsrechtes von 1948 das von Organisationen von Arbeitnehmern oder Arbeitgebern verfolgte Ziel (Artikel 10) allgemein als Förderung und Verteidigung ihrer Interessen definiert (Wortlaut dieses Übereinkommens in: *Conventions et recommandations internationales du travail 1919— 1994*, Bureau international du travail, Genf, 1992, Band I, S. 4).

gegenüber den zuständigen Entscheidungsträgern konkretisiert [34].

52. Es bleibt sodann die Frage zu klären, ob aufgrund dieser rechtlichen Qualifikation im Rahmen der nationalen Vorschriften bezüglich der Unterwerfung unter die oder der Befreiung von der Mehrwertsteuer bei Lieferungen oder Dienstleistungen an die Mitglieder Diskriminierungen zu Lasten dieser Vereinigungen stattfinden, die, obwohl sie Ziele beruflicher Interessenverbände im Sinne der Richtlinie verfolgen, zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet sind.

53. Ist hingegen diese Voraussetzung, also die Verfolgung „gewerkschaftlicher" Ziele, nicht erfüllt, so kann von einem Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in dem Sinne nicht die Rede sein, daß gleichwertige wirtschaftliche Tätigkeiten weniger günstig behandelt würden, wie das Institute geltend macht, weil nach seiner Auffassung keine Unterschiede in der Art und Funktionsweise zwischen den betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeiten bestehen, je nachdem diese von Vereinigungen, die gewerkschaftliche Zielsetzungen verfolgen, oder von Vereinigungen ohne solche Zielsetzungen ausgeübt werden, selbst wenn diese nicht nach Gewinn streben und die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nicht besteht. Der Grund hierfür ist der, daß wir es in einem solchen Fall mit der unterschiedlichen Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte zu tun hätten, was nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstieße.

54. Außerdem kann man meines Erachtens davon ausgehen, daß die Antwort der Kommission [35] auf eine schriftliche Anfrage des Europäischen Parlaments (Nr. 831/82) betreffend die Mehrwertsteuerbefreiung für „gewerkschaftliche Einrichtungen" [36] in die gleiche Richtung geht wie die Definition, die ich vorstehend für den Ausdruck „organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale" vorgeschlagen habe. In dieser Antwort heißt es:

„Der Kommission sind die sprachlichen Differenzen bekannt, die in der Fassung des Artikels 13 A. 1. l) der sechsten MwSt.-Richtlinie vorhanden sind. Einige Fassungen verwenden das Wort ‚syndicat', das mehrere

34 — Vgl. Verdier, J.-M.: „Syndicats et droit syndical", Band 5, Teil I *(Libertés-Structures-Action)*, Paris, Dalloz, 2. Aufl. 1987, § 58, S. 202 ff. Im französischen Recht besteht die gesetzliche Aufgabe der Gewerkschaften (Interessenverbände) in der Prüfung und Verteidigung der Rechte sowie der materiellen und immateriellen Kollektiv- und Individualinteressen der in der Satzung aufgeführten Personen (Artikel L. 411-1 des Code du travail). In Griechenland haben die Interessenverbände nach Artikel 23 Absatz 1 der Verfassung die Aufgabe, die wirtschaftlichen und beruflichen Interessen der Arbeitnehmer zu schützen und zu fördern, und das Gesetz Nr. 1264/82 fügt dem die Förderung der Interessen der Arbeitnehmer in der Sozialversicherung und im Sozial- und Gewerkschaftsbereich hinzu, vgl. Levendis, G.: „Συλλογικό εργατικό δίκαιο", Athen, Ekdoseis Deltiou Ergatikis Nomothesias, 1996, § 12, S. 122 ff. Im übrigen erfüllen die Interessenverbände ihre Aufgabe auf unterschiedliche Weise, wie die Praxis in den einzelnen Mitgliedstaaten zeigt. Vgl. hierzu Lyon-Caen, G., Pélissier, J., und Supiot, A.: *Droit du travail*, Paris, Précis Dalloz, 18. Aufl. 1996, S. 482, ff.

35 — ABl. 1983, C 25, S. 1.

36 — Die Kommission, vertreten durch das zuständige Kommissionsmitglied, ist aus Anlaß einer weiteren schriftlichen Anfrage des Europäischen Parlaments (Nr. 532/84, ABl. C 308, S. 3) bei diesem Standpunkt geblieben.

Bedeutungen hat, während andere den sehr genauen Begriff ‚trade union' benutzen.

Die Kommission ist der Auffassung, daß diese Unterschiede keine praktischen Auswirkungen haben dürfen, was die Einrichtungen ohne Gewinnstreben anbelangt (seien sie nun Berufs-, Unternehmens- oder Arbeitnehmervereinigungen), *die ihre Tätigkeit auf die Vertretung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder beschränken.* In diesem Fall verkörpern diese Einrichtungen die Gesamtheit der Mitglieder, und die von diesen gezahlten Beiträge versinnbildlichen nur den Beitritt zu einer gemeinsamen Einrichtung, ohne den Gegenwert für erbrachte Dienstleistungen darzustellen. Diese Einrichtungen wären daher aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer auszuklammern.

Was diejenigen der oben erwähnten Einrichtungen betrifft, die ihre Tätigkeit nicht auf die kollektive Vertretung ihrer Mitglieder beschränken, so können diese in den Anwendungsbereich der Steuer fallen, wenn die Beiträge, die sie erheben, tatsächlich den Gegenwert für ihren Mitgliedern erbrachte, im einzelnen erfaßbare Dienstleistungen darstellen" (Hervorhebung von mir).

55. Außerdem kann eine Vereinigung, wenn sie gemäß den Zielen ihrer Satzung, welche immer dies sein mögen, solange sie den von ihr vertretenen — möglicherweise sehr weiten — Bereich ihrer Tätigkeiten betreffen, als Interessenvertretung (Lobby) gegenüber bestimmten Entscheidungsträgern tätig wird, nicht ohne weiteres aus der Kategorie der „organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale" im Sinne der Vorschrift der Sechsten Richtlinie ausgeschieden werden. Folglich kann sie in den Genuß der Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l gelangen, wenn nach dieser Vorschrift zwei Voraussetzungen erfüllt sind: a) Sie strebt nicht nach Gewinn, und b) die Steuerbefreiung ihrer Tätigkeiten führt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen. Es reicht meines Erachtens aber nicht aus, daß eine solche Vereinigung oder ganz allgemein ein beruflicher Interessenverband ohne Gewinnstreben durch Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen im Rahmen der kollektiven Interessen seiner Mitglieder tätig wird, vielmehr muß das Ziel der Förderung und der Verteidigung der Interessen seiner Mitglieder sowie ihrer Vertretung feststellbar sein, wie ich bereits ausgeführt habe.

56. Mithin handelt es sich jedesmal um eine vom nationalen Gericht im Einzelfall zu klärende Frage, in welchem Umfang nämlich eine Vereinigung ohne Gewinnstreben sich die Verteidigung der Interessen und die Vertretung ihrer Mitglieder zum Ziel gesetzt haben muß, um davon ausgehen zu können, daß sie „gewerkschaftliche" Ziele im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie verfolgt.

57. Prüfen wir im vorliegenden Fall die Ziele des Institute und die Mittel, die es zu ihrer Durchführung einsetzt, so wie sie im Vor-

lagebeschluß dargestellt sind [37], so ist festzustellen, daß es die berufliche Weiterbildung seiner Mitglieder sicherstellen, die Laufbahnstrukturen in den einzelnen Zweigen des betreffenden Sektors gestalten und schließlich darauf hinwirken soll, daß die Öffentlichkeit einen besseren Eindruck von diesem Sektor und den dort tätigen Personen bekommt. Das Institute versucht diese Ziele dadurch zu erreichen, daß es bewußt auf die Bedürfnisse des Sektors im Hinblick auf berufliche Qualifikationen eingeht, und zwar auf allen Ebenen (von Leitungs- bis hin zu Technikerfunktionen), Kurse zur Erlangung dieser Qualifikationen anerkennt (die von anderen Einrichtungen veranstaltet werden), Preise an erfolgreiche Teilnehmer an diesen Kursen verteilt und seine Mitglieder einstuft, Informationen verbreitet, die diesen erlauben sollen, sich über die letzten Entwicklungen innerhalb des Sektors auf dem laufenden zu halten, sowie ein Arbeitsvermittlungsregister unterhält.

58. Da im Gemeinschaftsrecht, wie wir sahen, der Ausdruck „syndical" („gewerkschaftlich") nur eine Einrichtung bezeichnen soll, die unabhängig von der Rechtsform, in der sie auftritt, sich die Förderung und Verteidigung der Interessen ihrer Mitglieder (Arbeitnehmer, Arbeitgeber, Angehörige freier Berufe) sowie ihre Vertretung zum Ziel gesetzt hat, läßt sich schwerlich die Auffassung vertreten, daß das Institute zu den Vereinigungen gerechnet werden kann, die gewerkschaftliche Ziele verfolgen. Ich möchte noch darauf hinweisen, daß die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen (Nr. 19) hervorgehoben und in der Sitzung erneut auf eine Frage des Gerichtshofes vorgetragen hat, daß nach Darstellung des Institute nie ein Mitglied ihm gegenüber den Wunsch nach Verteidigung und Vertretung seiner Interessen gegenüber Arbeitgebern oder irgendeiner anderen Person durch das Institute geäußert hat und daß sich in solchen Fällen die Mitglieder des Institute, falls erforderlich, an die Gewerkschaften wendeten, denen sie angehörten.

59. Folglich würde man, wenn man zuließe, daß eine Einrichtung ohne Gewinnstreben wie das Institute als „organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale" betrachtet würde, die Mehrwertsteuerbefreiungen auf Fälle ausdehnen, die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l, der überdies eng auszulegen ist, nicht vorgesehen sind. Im übrigen glaube ich nicht, daß es Anhaltspunkte für eine Auslegung gibt, die eine Ausdehnung der in dieser Bestimmung des Artikels 13 vorgesehenen Steuerbefreiung ermöglichen würde [38].

60. Außerdem würde man, folgte man dieser These und ließe eine solche ausdehnende Auslegung dieser Bestimmungen zu, unter Umständen eine Umgehung der Bestimmungen der Richtlinie ermöglichen, weil dies solche Einrichtungen, mögen sie auch ein lobenswertes Ziel verfolgen, in die Lage versetzen könnte, sich ihrer Pflicht zur Entrichtung der Mehrwertsteuer zu entziehen, und zwar zu Lasten der Finanzen der Gemeinschaft.

37 — Ich weise darauf hin, daß das vorlegende Gericht im vorliegenden Fall der Auffassung war, daß das Institute keine „Gewerkschaft oder andere Organisation von Personen ist, deren Hauptzweck die Aushandlung der Beschäftigungsbedingungen für ihre Mitglieder ist", wie es der VAT Act fordere.

38 — Vgl. Urteil Kommission/Deutschland (zitiert in Fußnote 26, Randnr. 20) und Nr. 16 der Schlußanträge von Generalanwalt Darmon in der Rechtssache Lubbock Fine (zitiert in Fußnote 27).

61. Man kann daher meines Erachtens nicht davon ausgehen, daß ein Interessenverband wie das Institute „gewerkschaftliche Ziele" im Sinne der Richtlinie verfolgt, weil man bei einer übertrieben extensiven Auslegung dieses Ausdrucks ihm letztlich jede Bedeutung nehmen würde. Es ist daher nicht möglich, Vereinigungen wie die, die das vorlegende Gericht beschreibt, dem Begriff „organismes pousuivant des objectifs de nature syndicale" zuzuordnen, weil wir damit seinen Inhalt ändern würden und dieser ungenaue Rechtsbegriff im Ergebnis nur rein semantisch von Bedeutung wäre, so daß ihm jeder wahre normative Gehalt und damit letztlich jede nur ihm eigene praktische Wirksamkeit abginge.

62. Zugunsten der hier vertretenen Auffassung läßt sich ein weiteres Argument den Vorbereitungsarbeiten entnehmen, die zum Erlaß der hier untersuchten Bestimmung des Artikels 13 geführt haben und uns den Willen des Gesetzgebers erkennen lassen. Ich weise darauf hin, daß in der Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 31. Januar 1974 zum Entwurf der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [39] zum ersten Mal von der „Befreiung von Gewerkschaften und Berufsorganisationen, Kirchen und ähnlichen Einrichtungen" die Rede ist. In der Stellungnahme werden die Gewerkschaften, Berufsvereinigungen und Kirchen also als Beispiel mit dem Hinweis angeführt, daß die gleiche Regelung für gleichwertige, nicht genau bestimmte Einrichtungen gelten könne, soweit ihre Tätigkeiten nicht öffentlichrechtlicher Natur und sie bereits insoweit von der Mehrwertsteuer befreit seien.

39 — ABl. 1974, C 139, S. 15, Nr. 1 der Bemerkungen zu Artikel 14 des Richtlinienentwurfs, der die Liste der Mehrwertsteuerbefreiungen enthielt.

63. Nach Auffassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses wäre diese Mehrwertsteuerbefreiung angezeigt, soweit Gewerkschaften oder Berufsorganisationen keine zum Wettbewerbssektor gehörenden Geschäfte wie etwa Handelsgeschäfte oder Beratungen tätigen, die vom allgemeinen Beitrag verschiedene und je nach Bedeutung der Leistung veränderliche Zahlungen zur Folge haben. In dieser Stellungnahme ist zu lesen, daß diese Befreiung besonders angezeigt für die Beiträge der Mitglieder von Gewerkschaften sei, die anderenfalls die Steuer entrichten müßten, ohne daß ihre Mitglieder die Steuer absetzen könnten, da sie ja selbst nicht steuerpflichtig seien [40].

64. Angesichts dieser Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses möchte ich darauf hinweisen, daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l in seinem Wortlaut ganz genau die befreiten Einrichtungen festlegt, nur Einrichtungen einbezieht, die gewerkschaftliche Ziele verfolgen, und keineswegs ganz allgemein Ziele beruflicher Natur ins Auge faßt. Die Fassung dieser Vorschrift, so wie sie gilt, ist daher enger. Im Ergebnis möchte ich daher doch meinen, daß nur die Einrichtungen, die im vorstehend umschriebenen Sinne Ziele gewerkschaftlicher Natur verfolgen, von der Mehrwertsteuer befreit sein können.

40 — Der Wirtschafts- und Sozialausschuß hat sodann darauf hingewiesen, daß die Gewerkschaften und die Berufsorganisationen auf die Befreiung verzichten (für die Mehrwertsteuer optieren) und die Steuer entrichten können müßten, um entrichtete Vorsteuern (bei Grundstücksveräußerungen und Büroausstattungen) anrechnen zu können.

VI — Ergebnis

65. Aufgrund der vorstehenden Untersuchung schlage ich folgende Antwort auf die Vorabentscheidungsfrage des Value Added Tax Tribunal London vor:

Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l 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, ist dahin auszulegen, daß eine Einrichtung, die die im Vorlagebeschluß aufgeführten Merkmale aufweist, nicht als „Einrichtung, welche gewerkschaftliche Ziele verfolgt" betrachtet werden kann, so daß die Dienstleistungen, die sie ihren Mitgliedern erbringt, nicht von der Mehrwertsteuer befreit sind.