

Rechtssache C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

gegen

Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f – Befreiungen – Bedingungen – Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse – Einem oder mehreren Mitgliedern des Zusammenschlusses erbrachte Dienstleistungen“

Leitsätze des Urteils

Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f)

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass, sofern die anderen in dieser Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind, die von selbständigen Zusammenschlüssen ihren Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen nach der genannten Bestimmung auch von der Steuer befreit sind, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren der Mitglieder erbracht werden.

Denn eine Beschränkung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung, die Dienstleistungen der selbständigen Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder insbesondere in einem Kontext, in dem die Bedürfnisse der Mitglieder sich unterscheiden, von der Vergünstigung der Mehrwertsteuerbefreiung ausschliesse, ist mit ihrem Ziel nicht vereinbar, das in der Einführung einer Mehrwertsteuerbefreiung besteht, um zu vermeiden, dass jemand, der bestimmte Dienstleistungen anbietet, Mehrwertsteuer entrichten muss, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind.

Im Übrigen kann die Notwendigkeit, die genannte Bestimmung eng auszulegen, nicht dazu führen, dass jedem Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses das Recht eingeräumt wird, den anderen Mitgliedern dieses Zusammenschlusses die Vergünstigung der Mehrwertsteuerbefreiung zu entziehen, indem es zu irgendeinem Zeitpunkt beschließt, diese oder jene von dem Zusammenschluss erbrachte Leistung nicht in Anspruch zu nehmen, obgleich es sich anfangs für die Teilnahme an dem Zusammenschluss entschieden hatte. Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass jedes Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses ein solches Recht hat.

(vgl. Randnrn. 36-37, 41 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

11. Dezember 2008(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f – Befreiungen – Bedingungen – Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse – Einem oder mehreren Mitgliedern des Zusammenschlusses erbrachte Dienstleistungen“

In der Rechtssache C-407/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 10. August 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 5. September 2007, in dem Verfahren

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas, der Richter A. Ó Caoimh, J. Klučka (Berichterstatter) und U. Lõhmus sowie der Richterin P. Lindh,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. September 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, vertreten durch B. Zadelhoff, advocaat,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels, C. ten Dam und M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. van Beek und D. Triantafyllou als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 9. Oktober 2008

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f 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 (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (im Folgenden: Stichting) und dem Staatssecretaris van Financiën über einen Nacherhebungsbescheid über Umsatzsteuern für die Zeit vom 1. Januar 1994 bis 31. Dezember 1998.

Rechtlicher Rahmen

3 Der 9. und der 11. Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie lauten:

„Auch die Besteuerungsgrundlage bedarf einer Harmonisierung, damit die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes auf die steuerbaren Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt.

...

Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten ist es erforderlich, eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen aufzustellen.“

4 Art. 13 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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:

...

f) die Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;

...“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

5 Die Stichting ist ein Zusammenschluss von Krankenhäusern und anderen Einrichtungen der Gesundheitsfürsorge, zu der u. a. der Orde van Medisch Specialist (Fachärztekammer), die Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Königliche niederländische Gesellschaft zur Förderung der Heilkunst), der Nationale Ziekenhuisraad (Nationaler Krankenhausrat), die Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (Vereinigung der niederländischen Krankenkassen), das Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Kontaktorgan der nationalen Organisationen der Krankenversicherer) und die Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Niederländische Vereinigung der Krankenhausdirektoren) gehören.

6 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Stichting ihren Mitgliedern, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, gegen Vergütung Dienstleistungen auf dem Gebiet der Gesundheitsfürsorge erbringt, die u. a. Qualitätsnormen sowie die Festlegung und Unterstützung einer Qualitätspolitik in diesem Bereich betreffen.

7 Ein Teil der von der Stichting den angeschlossenen Krankenhäusern erbrachten Dienstleistungen wird nach der Wet tarieven gezondheidszorg (Gesetz über Tarife in der Gesundheitsfürsorge) vom 20. November 1980 (Stb. 1980, Nr. 646) finanziert. Diese Dienstleistungen sind nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. u der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) 1968, der den Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie umsetzt, von der Umsatzsteuer befreit.

8 Die Stichting erbringt auch einigen ihrer Mitglieder, und zwar Krankenhäusern sowie anderen Einrichtungen und Personen, Dienstleistungen, für die sie eine gesonderte Vergütung aufgrund individueller Rechnungsstellung gegenüber den Empfängern dieser Dienstleistungen erhält.

9 Für diese letzteren Dienstleistungen wurde gegenüber der Stichting für die Zeit vom 1. Januar 1994 bis 31. Dezember 1998 ein Nacherhebungsbescheid über Umsatzsteuern erlassen, der nach Einspruch vom Inspecteur mit der Begründung aufrechterhalten wurde, dass die genannten Dienstleistungen nicht von der Umsatzsteuer befreit seien.

10 Die Stichting erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Gerechtshof te Amsterdam, der diese mit Urteil vom 1. Juni 2004 aufhob und den Betrag der Nacherhebung auf 182 460 NLG herabsetzte. Er stellte gleichwohl fest, dass die Stichting die im Ausgangsverfahren streitigen Dienstleistungen gesondert abrechne und die entsprechenden Vergütungen nicht als Teil der gemeinsamen Kosten im Sinne von Art. 11 Abs. 1 Buchst. u der Wet op de omzetbelasting 1968 geltend gemacht worden seien. Daher könne keine Umsatzsteuerbefreiung gewährt werden.

11 Die Stichting legte Rechtsmittel zum Hoge Raad der Nederlanden ein, der es als feststehend ansah, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der befreiten Tätigkeiten der Mitglieder dieses Zusammenschlusses erbracht worden seien und dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliege.

12 Auch wenn – so das vorlegende Gericht – die im Ausgangsverfahren streitigen Leistungen Dienstleistungen im Sinne der Sechsten Richtlinie seien und die Stichting für diese Dienstleistungen eine Vergütung verlange, die die tatsächlichen Kosten nicht überschreite, stelle sich die Frage, ob die von den Mitgliedern dieses Zusammenschlusses verlangten Beträge dem jeweiligen Anteil der genannten Mitglieder an den gemeinsamen Kosten nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie entspreche.

13 Da der Hoge Raad der Nederlanden der Ansicht ist, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Auslegung dieser Bestimmung abhängt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass darunter auch Dienstleistungen der in dieser Bestimmung genannten Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder fallen, die für unmittelbare Zwecke der Erbringung der befreiten Leistungen der Mitglieder oder der Leistungen der Mitglieder, für die diese nicht steuerpflichtig sind, erbracht werden und für die als Vergütung nicht mehr gefordert wird als die für die Dienstleistungen aufgewandten Kosten, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren Mitgliedern erbracht werden?

Zur Vorlagefrage

14 Mit seiner Frage will das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die von selbständigen Zusammenschlüssen ihren Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen nach der genannten Bestimmung auch von der Steuer befreit sind, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren der Mitglieder erbracht werden, sofern die anderen in dieser Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

15 Die Stichting und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schlagen vor, die Vorlagefrage zu bejahen. Ihrer Meinung nach würde der Anwendungsbereich des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie erheblich eingeschränkt, wenn die Frage verneint würde.

16 Wenn ein selbständiger Zusammenschluss einem oder mehreren seiner Mitglieder eine Dienstleistung erbringe, die unter die Beschreibung der Tätigkeiten dieses Zusammenschlusses falle, so könne diese Leistung gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden.

17 Die Stichting trägt vor, dass ihre zahlreichen Mitglieder, die alle im Gesundheitsbereich tätig seien, nicht immer die gleichen Bedürfnisse hätten, da sie keine homogenen Tätigkeiten ausübten. Es sei nicht denkbar, dass alle Mitglieder, um in den Genuss der in Frage stehenden Steuerbefreiung zu gelangen, alle im Rahmen des Zusammenschlusses ausgeübten Tätigkeiten in Anspruch nehmen müssten.

18 Wenn eine Leistung nur einem Mitglied der Stichting erbracht werde, würden diesem die tatsächlichen Kosten hierfür entsprechend den Regeln der Buchführung in Rechnung gestellt. Diesem Mitglied werde sein Anteil an den gemeinsamen Kosten in Rechnung gestellt, und er erstatte nur diesen Anteil. Die Bedingungen für die Anwendung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie seien daher erfüllt.

19 Die Kommission ergänzt ihrerseits, dass man aus dem Wortlaut dieser Bestimmung nicht ableiten könne, dass jede Dienstleistung sämtlichen Mitgliedern eines selbständigen Zusammenschlusses zugute kommen müsse.

20 Sie macht außerdem unter Hinweis auf das Urteil vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, Slg. 2003, I-13711, Randnrn. 60 bis 62), und die Nrn. 117 ff. der Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in dieser Rechtssache geltend, dass die von der niederländischen Regierung vorgeschlagene Auslegung die streitige Steuerbefreiung praktisch unanwendbar mache.

21 Sie erinnert an die zwei Voraussetzungen, die nach den Ausführungen des Generalanwalts Mischo in den genannten Schlussanträgen erfüllt sein müssten, damit ein Anspruch auf Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie entstehe: Der Dienstleister dürfe nur die Wirtschaftsteilnehmer zusammenfassen, die eine Tätigkeit ausübten, die von der Steuer befreit sei oder für die sie nicht Steuerpflichtige seien, und der selbständige Zusammenschluss dürfe keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, womit gemeint sei, dass er die von ihm für die Erfüllung der Bedürfnisse seiner Mitglieder verauslagten Kosten nur auf diese überwälze, ohne auch nur den geringsten Gewinn zu erzielen.

22 Dagegen ist nach Ansicht der niederländischen Regierung die Vorlagefrage zu verneinen. In der vorliegenden Rechtssache sei die entscheidende Frage, ob eine Dienstleistung im gemeinsamen kollektiven Interesse der Gesamtheit der Mitglieder oder im besonderen individuellen Interesse eines einzelnen Mitglieds erbracht worden sei.

23 In ihren schriftlichen Erklärungen bezweifelt sie zunächst, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Dienstleistungen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führten, da es sich insbesondere um Leistungen handele, für die Personal bereitgestellt werden müsse. Zudem bestehe die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung, wenn die für diese Dienstleistungen geforderten Vergütungen nur deren direkte Kosten widerspiegeln. Die niederländische Regierung ist der Meinung, dass die Kosten, auf die sich das vorlegende Gericht beziehe, die tatsächlichen Kosten seien, d. h. die Summe der direkten und der indirekten Kosten, und dass die tatsächlichen Kosten schwierig zu bestimmen seien. Es sei also schwierig, die tatsächlichen Kosten nach Tätigkeit richtig aufzuschlüsseln, wenn die Stichting nur einem oder mehreren ihrer Mitglieder Leistungen erbringe.

24 Hinsichtlich der Auslegung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie trägt die niederländische Regierung vor, dass die Befreiungen als Ausnahmen vom Grundsatz der Mehrwertsteuerpflicht eng auszulegen seien (Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland, C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 43), dass sie eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellten (Urteile vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11, und Kommission/Deutschland, Randnr. 44) und dass dies auch für spezielle Bedingungen gelten müsse, von denen die Gewährung dieser Befreiungen abhängen (Urteil vom 11. August 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 18).

25 Die Prüfung des Wortlauts des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie und der Grund für die dort vorgesehene Befreiung zeigten, dass die nur einigen Mitgliedern eines selbständigen Zusammenschlusses erbrachten Leistungen von diesem Artikel nicht erfasst seien. Die fragliche Steuerbefreiung setze eine genaue Erstattung des jeweiligen Anteils der Mitglieder an den gemeinsamen Kosten voraus, was bei Dienstleistungen, die nur einem oder einigen Mitgliedern dieses Zusammenschlusses erbracht würden, nicht möglich sei.

26 Unter Berufung auf die Nrn. 118 bis 122 der Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen vertritt die niederländische Regierung die Ansicht, dass der Grund für die in der genannten Bestimmung vorgesehene Befreiung der Wunsch gewesen sei, die sich aus der internen Zusammenarbeit der Mitglieder eines selbständigen Zusammenschlusses ergebenden Effizienzgewinne nicht zu besteuern. Daher fielen nur die von einem selbständigen Zusammenschluss kollektiv allen seinen Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen in den

Anwendungsbereich des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie. Wenn dieser Zusammenschluss einigen seiner Mitglieder Dienstleistungen erbringe, handele es sich nicht um eine interne Leistung, sondern um eine selbständige Dienstleistung, die ein Auftraggeber/Auftragnehmer?Verhältnis begründe, das mit dem Ziel der in Rede stehenden Steuerbefreiung nicht vereinbar sei.

Antwort des Gerichtshofs

27 Was zunächst die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie in Bezug auf den Gegenstand der den Mitgliedern des selbständigen Zusammenschlusses erbrachten Dienstleistungen sowie die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung betrifft, so ist es im Rahmen des durch Art. 234 EG eingeführten Verfahrens der Zusammenarbeit nicht Sache des Gerichtshofs, sondern des nationalen Gerichts, die dem Rechtsstreit zugrunde liegenden Tatsachen festzustellen und daraus die Folgerungen für seine Entscheidung zu ziehen (vgl. insbesondere Urteile vom 16. September 1999, WWF u. a., C-435/97, Slg. 1999, I-5613, Randnr. 32; vom 23. Oktober 2001, Tridon, C-510/99, Slg. 2001, I-7777, Randnr. 28, sowie vom 11. Dezember 2007, Eind, C-291/05, Slg. 2007, I-10719, Randnr. 18).

28 Daher ist für die Beantwortung der Frage des nationalen Gerichts von der Feststellung auszugehen, auf die es sich im Vorabentscheidungsersuchen gestützt hat, dass nämlich feststeht, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeiten der Mitglieder der Stichting erbracht worden sind und dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

29 Sodann ergibt sich aus dem 9. und dem 11. Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie, dass diese die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer harmonisieren soll und die Befreiungen von dieser Steuer autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen, die, wie der Gerichtshof schon entschieden hat, im Gesamtzusammenhang des mit der Sechsten Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind (Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, Slg. 1987, 1471, Randnr. 18, und Stichting Uitvoering Financiële Acties, Randnr. 10).

30 Nach ständiger Rechtsprechung sind außerdem die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteile Stichting Uitvoering Financiële Acties, Randnr. 13, Taksatorringen, Randnr. 36, und vom 14. Juni 2007, Horizon College, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Randnr. 16). Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 13 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (Urteil Horizon College, Randnr. 16). Die Rechtsprechung des Gerichtshofs hat nicht zum Ziel, eine Auslegung vorzuschreiben, die diese Befreiungen praktisch unanwendbar macht (Urteil Taksatorringen, Randnr. 62).

31 Aus dem Wortlaut des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie ergibt sich nicht, dass die in ihm vorgesehene Steuerbefreiung nur für Dienstleistungen gilt, die selbständige Zusammenschlüsse an alle ihre Mitglieder erbringen.

32 Dem Wortlaut zufolge hat der Gemeinschaftsgesetzgeber nur bestimmt, dass die Dienstleistungen der selbständigen Zusammenschlüsse von der Mehrwertsteuer zu befreien sind,

soweit diese von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern.

33 Nach Ansicht der niederländischen Regierung bedeutet, wenn Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie vorsehe, dass von den Mitgliedern eines selbständigen Zusammenschlusses die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten zu fordern sei, diese Bestimmung, dass nur die Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sein könnten, die allen Mitgliedern dieses Zusammenschlusses erbracht worden seien. Der Begriff der „gemeinsamen Ausgaben“ umfasse den der „kollektiven Ausgaben“, der auf Dienstleistungen verweise, die allen Mitgliedern und nicht nur einem einzelnen Mitglied dieses Zusammenschlusses erbracht worden seien.

34 Hierzu ist festzustellen, wie die Generalanwältin in Nr. 18 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, dass die Bedürfnisse der Mitglieder eines selbständigen Zusammenschlusses wahrscheinlich von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum unterschiedlich sind, so dass in einem bestimmten Zeitraum bestimmte Dienstleistungen von diesem Zusammenschluss allen, andere einigen Mitgliedern und wiederum andere nur einem Mitglied erbracht werden.

35 Besteht ein selbständiger Zusammenschluss aus zahlreichen Mitgliedern mit unterschiedlichen Bedürfnissen, so ist es auch durchaus möglich, dass die Leistungen, die er ihnen erbringt, nicht grundsätzlich die gleichen sind.

36 Die von der niederländischen Regierung vorgeschlagene Auslegung würde daher den Anwendungsbereich des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie beschränken, da sie Dienstleistungen der selbständigen Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder insbesondere in einem Kontext, in dem die Bedürfnisse der Mitglieder sich unterscheiden, von der Vergünstigung der Mehrwertsteuerbefreiung ausschliesse.

37 Eine solche Beschränkung des Anwendungsbereichs dieser Bestimmung ist mit ihrem Ziel nicht vereinbar, das in der Einführung einer Mehrwertsteuerbefreiung besteht, um zu vermeiden, dass jemand, der bestimmte Dienstleistungen anbietet, Mehrwertsteuer entrichten muss, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind.

38 Selbst wenn die Leistungen nur einem oder mehreren Mitgliedern eines selbständigen Zusammenschlusses erbracht werden, bleiben die für diese Leistungen anfallenden Kosten gemeinsame Ausgaben des für diesen Zweck gebildeten Zusammenschlusses, wobei darauf hinzuweisen ist, dass mit Hilfe der Kostenzurechnungsmethoden durchaus der genaue Anteil an den Ausgaben, der jeder einzelnen Dienstleistung zuzuordnen ist, ermittelt werden kann.

39 Die genannten Leistungen halten sich auch im Rahmen der Ziele, derentwegen ein selbständiger Zusammenschluss errichtet wird, und werden daher gemäß dem Zweck des Zusammenschlusses angeboten.

40 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie kann daher nicht dahin ausgelegt werden, dass er die Mehrwertsteuerbefreiung von der Bedingung abhängig macht, dass die Leistungen allen Mitgliedern des betreffenden selbständigen Zusammenschlusses angeboten werden.

41 Im Übrigen kann die Notwendigkeit, die genannte Bestimmung eng auszulegen, nicht dazu führen, dass jedem Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses das Recht eingeräumt wird, den anderen Mitgliedern dieses Zusammenschlusses die Vergünstigung der

Mehrwertsteuerbefreiung zu entziehen, indem es zu irgendeinem Zeitpunkt beschließt, diese oder jene von dem Zusammenschluss erbrachte Leistung nicht in Anspruch zu nehmen, obgleich es sich anfangs für die Teilnahme an dem Zusammenschluss entschieden hatte. Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass jedes Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses ein solches Recht hat.

42 Die Leistungen, die von einem selbständigen Zusammenschluss seinen Mitgliedern in verschiedenen Veranlagungszeiträumen oder sogar nur einem oder einigen seiner Mitglieder im gleichen Veranlagungszeitraum erbracht werden, berechtigen daher zu der in der genannten Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung.

43 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass, sofern die anderen in dieser Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind, die von selbständigen Zusammenschlüssen ihren Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen nach der genannten Bestimmung auch von der Steuer befreit sind, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren der Mitglieder erbracht werden.

Kosten

44 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f 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, sofern die anderen in dieser Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind, die von selbständigen Zusammenschlüssen ihren Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen nach der genannten Bestimmung auch von der Steuer befreit sind, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren der Mitglieder erbracht werden.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.