

|

61996C0124

Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola vom 3. Februar 1998. - Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich Spanien. - Vertragsverletzung - Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates - Steuerbefreiung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen - Ungerechtfertigte Beschränkungen. - Rechtssache C-124/96.

Sammlung der Rechtsprechung 1998 Seite I-02501

Schlußanträge des Generalanwalts

1 Mit der vorliegenden Klage ersucht Sie die Kommission, festzustellen, daß das Königreich Spanien gegen seine Verpflichtungen aus 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 (nachstehend: Richtlinie)(1) verstossen hat. Genauer gesagt, ist die Klägerin der Auffassung, daß die durch die spanischen Rechtsvorschriften vorgesehenen Befreiungen für sportliche Betätigungen, die bei privaten Einrichtungen ausgeübt werden, gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Richtlinie verstossen.

2 Bevor ich auf die von der Kommission erhobenen Rügen eingehe, ist es erforderlich, kurz den gemeinschaftsrechtlichen und den nationalrechtlichen Rahmen in Erinnerung zu rufen.

Nach Artikel 13 Teil A der Richtlinie sind bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit. Für unsere Zwecke kommt insbesondere Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m in Betracht, der eine Befreiung vorsieht für "bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben".

Ferner bestimmt Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a:

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

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

- Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares

Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.

- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.

- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen."

In Spanien ist dieser Bereich durch Artikel 20 des Gesetzes Nr. 37 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer in der Fassung des Artikels 13 des Gesetzes Nr. 42 vom 30. Dezember 1994 geregelt. Einschlägig ist insoweit Artikel 20 Absatz 1 Nummer 13, der wie folgt lautet:

"Von der Steuer sind befreit:

...

13. Dienstleistungen, die an natürliche Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, erbracht werden, unabhängig davon, welche Person oder Einrichtung für die Erbringung der Leistung aufkommt, sofern diese Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen und von folgenden Personen oder Einrichtungen erbracht werden:

a) Einrichtungen des öffentlichen Rechts; b) Sportverbände; c) das spanische olympische Komitee;

d) private Einrichtungen mit sozialem Charakter, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge die nachstehend genannten Beträge nicht übersteigen:

- Eintrittsgelder oder Aufnahmegebühren: 265 000 PTA, - Mitgliedsbeiträge: 4 000 PTA pro Monat."⁽²⁾

Der spanische Gesetzgeber gewährt also im Bereich der mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängenden Dienstleistungen eine unbedingte Steuerbefreiung für Dienstleistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Sportverbänden oder des spanischen olympischen Komitees. Für Dienstleistungen von privaten Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter setzt die Steuerbefreiung dagegen voraus, daß die von diesen Einrichtungen verlangten Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge unter den in der zitierten Bestimmung genannten Beträgen liegen.

3 Da die Kommission diese Bestimmung für unvereinbar mit Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Richtlinie hält, leitete sie gegen das Königreich Spanien das vorprozessuale Verfahren nach Artikel 169 des Vertrages ein. In dieser Phase widersprach der beklagte Mitgliedstaat der Beurteilung der Klägerin und machte geltend, daß seine Rechtsvorschriften in keiner Weise gegen die Richtlinie verstießen.

Die Kommission hat dann die vorliegende Klage auf Feststellung der Vertragsverletzung des beklagten Staates erhoben. Sie beantragt im einzelnen,

1. festzustellen, daß das Königreich Spanien durch die Bestimmung, daß die Befreiung von Leistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, von der Mehrwertsteuer nur für private Einrichtungen gilt, deren Eintrittsgelder und Mitgliedsbeiträge eine bestimmte Höhe nicht überschreiten, gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) verstossen hat;

2. dem Königreich Spanien die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Das Königreich Spanien beantragt, die Klage abzuweisen und die Kosten der Klägerin aufzuerlegen. Das Vereinigte Königreich ist dem Rechtsstreit als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Beklagten beigetreten.

4 Nach Auffassung der Kommission führen die streitigen nationalen Rechtsvorschriften für die Steuerbefreiung privater Einrichtungen mit sozialem Charakter ein Kriterium ein, das nicht in der Richtlinie vorgesehen sei und daher gegen die Richtlinie verstosse. Insoweit ergebe sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 den Mitgliedstaaten eine klare, genaue und unbedingte Verpflichtung zur Befreiung der in dieser Bestimmung genannten Tätigkeiten von der Steuer auferlege⁽³⁾. Danach könne diese Verpflichtung nicht an andere, in der Richtlinie nicht vorgesehene Bedingungen geknüpft werden. Ausserdem lasse sich die streitige nationale Bestimmung nicht damit rechtfertigen, daß die Begrenzung der Höhe der Beiträge, die der Befreiung im Weg stehe, als "von den zuständigen Behörden genehmigte Preise" im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich anzusehen sei. Im vorliegenden Fall habe der spanische Gesetzgeber nämlich nur eine unwiderlegbare Vermutung in bezug auf das Fehlen eines Gewinnstrebens der Sporteinrichtungen aufgestellt: Bei denjenigen, deren Eintrittsgelder unter den durch die fraglichen Rechtsvorschriften festgelegten Beträgen lägen, werde vermutet, daß sie ihrer Tätigkeit ohne Gewinnstreben nachgingen; die anderen würden dagegen als Einrichtungen angesehen, die Dienstleistungen mit Gewinnstreben erbrächten, und daher von der Befreiung ausgeschlossen.

Nach Auffassung der beklagten Regierung erfordert die Anwendung des Systems der in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen zwangsläufig nationale Umsetzungsmaßnahmen, bei deren Erlaß die Mitgliedstaaten über ein weites Ermessen verfügten. Im vorliegenden Fall ergäben sich die streitigen Rechtsvorschriften aus der rechtmässigen Ausübung dieses Ermessens, und der spanische Gesetzgeber habe damit gerade das durch die Richtlinie angestrebte Ergebnis erreichen wollen. Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m müssten nämlich Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht würden, von der Steuer befreit werden; und die Bestimmung, nach der Einrichtungen, die über eine bestimmte Höhe hinausgehende Beiträge verlangten, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen seien, diene gerade dazu, festzustellen, ob die fraglichen Einrichtungen Gewinne anstrebten oder nicht. Ausserdem könnten die Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 die Befreiung von der Einhaltung bestimmter Bedingungen, u. a. davon, daß die dienstleistende Einrichtung "von den zuständigen Behörden genehmigte Preise" anwende, abhängig machen. In der vorliegenden Rechtssache falle die Festlegung eines Höchstbetrags für die Beträge genau unter den Begriff des von den zuständigen Behörden genehmigten Preises und sei damit im Sinne der genannten Bestimmung gerechtfertigt. Ferner wendet sich der beklagte Mitgliedstaat gegen den Standpunkt der Kommission in bezug auf das Erfordernis, die Befreiung fallweise und nicht - wie bei der beanstandeten Norm - durch eine allgemeine Bestimmung zu gewähren. Denn Artikel 13 Teil A Absatz 2 sehe zwar vor, daß diese Befreiung "von Fall zu Fall" gewährt werde, doch führe die Auslegung der Kommission zu der Notwendigkeit, bei der Gewährung der fraglichen Vergünstigung die Stellung jedes einzelnen Wirtschaftsteilnehmers zu beurteilen. Dies sei praktisch nicht durchführbar. Deswegen sei ein allgemeines Kriterium erforderlich.

5 Ich möchte gleich vorweg sagen, daß den Rügen der Kommission meines Erachtens beizupflichten ist. Die Klägerin hat zutreffend dargelegt, daß die Mitgliedstaaten zur Gewährung der Befreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 verpflichtet sind. Wie der Gerichtshof bei anderer Gelegenheit ausgeführt hat⁽⁴⁾, geht es nämlich um zwingend vorgeschriebene Befreiungen, bei deren Gewährung die Mitgliedstaaten über kein Ermessen verfügen. Wenn denn ein Ermessen gegeben ist, so betrifft es, wie in Artikel 13 Teil A Absatz 1 vorgesehen, die Festlegung der Bedingungen "zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden

Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen". Jedenfalls ist dieses Ermessen so auszuüben, daß das mit dieser Bestimmung angestrebte Ergebnis gewährleistet ist, das darin besteht, sicherzustellen, daß der Steuerpflichtige, der Anspruch auf die Gewährung der vorgesehenen steuerlichen Vergünstigung hat, diese erhält. Die Befreiung, um die es im vorliegenden Fall geht, betrifft nun aber "in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körpererächtigung ausüben" (Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m)(5). Folglich müssen die fraglichen Dienstleistungen in jedem Fall unter die vorgesehene Befreiung fallen. Gerade unter diesem Gesichtspunkt ist aber die spanische Norm mit der fraglichen Regelung nicht vereinbar. Die spanische Regierung hat nämlich ausgeführt, daß mit den streitigen nationalen Rechtsvorschriften gerade gewährleistet werden soll, daß mit der Sportausübung zusammenhängende Dienstleistungen, die von Einrichtungen, die ohne Gewinnstreben handeln, erbracht werden, von der Steuer befreit sind. Es läßt sich jedoch ohne weiteres feststellen, daß die in der vorliegenden Rechtssache streitige nationale Regelung offensichtlich ungeeignet ist, ein solches Ergebnis zu erreichen. Danach wird die Befreiung nur den Einrichtungen gewährt, die Eintrittsgelder oder (insbesondere monatliche) Mitgliedsbeiträge erheben, die unter einem bestimmten Betrag liegen, ohne daß dieser Betrag je nach der Sportart, den für die Ausübung des betreffenden Sports erforderlichen Anlagen, dem Ort, an dem sich diese Anlagen befinden, oder schließlich der Zahl der Mitglieder oder eingeschriebenen Benutzer der fraglichen Einrichtung unterschiedlich wäre. Mit anderen Worten, bei dem vom spanischen Gesetzgeber gewählten Kriterium bleiben sämtliche Faktoren völlig ausser Betracht, die sich auf die Kosten der Dienstleistung auswirken und damit mittelbar für die Beurteilung der Frage nützlich sind, ob die Einrichtung, von der die fragliche Dienstleistung erbracht wird, mit oder ohne Gewinnstreben arbeitet. Ich will damit sagen, daß die streitige nationale Regelung die Komplexität und Vielfalt des Sports übersieht: Bestimmte Sportarten erfordern teure Infrastrukturen und bringen einen hohen Unterhaltsaufwand mit sich, während bei anderen relativ einfache Anlagen genügen. Im ersten Fall kann die Amortisierung der Sportanlagen auch hohe Beiträge erfordern, die aber im zweiten Fall nicht notwendig sind. Die spanische Regelung liefert daher kein zuverlässiges Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob die Einrichtung, die die fraglichen Dienstleistungen erbringt, nach Gewinn strebt. Strenggenommen kann die Anwendung dieser Regelung vielmehr zu Ergebnissen führen, die der Aussage des Artikels 13 Teil A Absatz 1 zuwiderlaufen. Eine private Einrichtung kann nämlich Beiträge verlangen, die die in den spanischen Rechtsvorschriften festgelegte Grenze überschreiten, und daher von der Befreiung ausgeschlossen werden, ohne aber bei der Ausübung ihrer Tätigkeit nach Gewinn zu streben, während andere Einrichtungen, die nur Beiträge erheben, die unter dieser Grenze liegen, nach Gewinn streben können und trotzdem die Vergünstigung der Steuerbefreiung erhalten. Dies verstößt gegen die Zielsetzung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie. Das öffentliche Interesse an der Gewährung der Vergünstigung besteht nämlich nur, wenn die mit dem Sport zusammenhängenden Dienstleistungen von "Einrichtungen ohne Gewinnstreben" erbracht werden. Der nationale Gesetzgeber hat daher bei der Durchführung dieser Bestimmung zu gewährleisten, daß der durch die Richtlinie verfolgte Zweck erfüllt wird. Aus den söben dargelegten Gründen bin ich nicht der Auffassung, daß die spanische Regelung ein Kriterium aufstellt, das die Erreichung dieses Zieles sichert.

6 Ferner kann meines Erachtens dem Vorbringen der beklagten Regierung nicht gefolgt werden, wonach die in den streitigen Rechtsvorschriften vorgesehenen Höchstmöträge als "von den zuständigen Behörden genehmigte Preise" anzusehen seien, mit der Folge, daß sie unter die Bedingungen fielen, von denen die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a die Gewährung der Befreiung abhängig machen könnten.

Insoweit kann ich zwar auch der Ansicht zustimmen, daß ein Höchstmötrag für das Eintrittsgeld oder den Mitgliedsbeitrag als "Preis" anzusehen ist, d. h. als Gegenleistung für die von der betreffenden Einrichtung im Zusammenhang mit dem Sport erbrachte Dienstleistung. Selbst wenn aber die festgesetzten Höchstmöträge als "von den zuständigen Behörden genehmigte Preise"

angesehen würden, müssten sie je nach der Sportart unterschiedlich sein. Nur so könnte nämlich der "Preis" als Hinweis darauf angesehen werden, daß die fragliche Einrichtung im Rahmen einer Tätigkeit ohne Gewinnstreben mit dem Sport zusammenhängende Dienstleistungen erbringt, wie dies Artikel 13 Teil A Absatz 1 für die Gewährung der Befreiung verlangt.

Im Ergebnis meine ich also, daß das vom spanischen Gesetzgeber für die Ausnahme von der Steuerpflicht aufgestellte Kriterium theoretisch unter die in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a genannten Bedingungen fallen kann. Doch halte ich dieses Kriterium für das Erreichen des Zweckes dieser Regelung für völlig unzureichend.

Ausserdem teile ich nicht den Einwand der spanischen Regierung, der Standpunkt der Kommission sei in der Praxis undurchführbar, da er dazu zwingt, unter Berücksichtigung der Situation jedes einzelnen Wirtschaftsteilnehmers unterschiedliche Preise festzusetzen. Zunächst halte ich eine sozusagen "fallweise" Betrachtung für durch Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a geboten, wonach die Mitgliedstaaten "die Gewährung ... der Befreiung ... von Fall zu Fall" gerade von der Erfüllung der Bedingung abhängig machen können, daß die betreffende Einrichtung Preise anwendet, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind. Zudem glaube ich nicht, daß die von der Kommission vorgeschlagene Lösung notwendigerweise bedeutet, daß in jedem Sportzentrum die angewendeten Preise überprüft werden müssten. Es würde nämlich genügen, daß die nationalen Rechtsvorschriften ein realistischeres Kriterium zugrunde legen und, statt einen einzigen Betrag für alle Sportarten vorzusehen, ein System unterschiedlicher Preise, etwa je nach der Sportart, aufstellen. Schließlich wird, wie die Klägerin ausgeführt hat, die angebliche Unmöglichkeit von Einzelfallprüfungen bei der Gewährung der Befreiung durch die spanischen Rechtsvorschriften selbst widerlegt. Artikel 6 der Mehrwertsteuerverordnung regelt nämlich die "Anerkennung des sozialen Charakters bestimmter Einrichtungen" und sieht vor, daß "private Einrichtungen mit sozialem Charakter ... die Anerkennung des Status bei der Steuerbehörde beantragen, die für das Gebiet, in dem sie ihren steuerlichen Sitz haben, zuständig ist"(6). Dies zeigt, daß bei der Überprüfung der Bedingungen für die Gewährung der Befreiung sehr wohl eine Einzelfallprüfung möglich ist, wie sie auch der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 2 verlangt.

7 Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, der Klage der Kommission stattzugeben und dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.

(1) - ABl. L 145, S. 1.

(2) - Frei übersetzt.

(3) - Vgl. Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53).

(4) - Vgl. Urteil Becker, a. a. O., insbesondere Randnrn. 32, 33 und 34, in denen der Gerichtshof ausgeführt hat: "... ist vorab zu bemerken, daß diese \$Bedingungen` sich in keiner Weise auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiung erstrecken. Zum einen sollen die genannten \$Bedingungen` eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen gewährleisten. Einem Steuerpflichtigen, der in der Lage ist zu beweisen, daß er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, kann ein Mitgliedstaat nicht entgegenhalten, daß er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiung erleichtern sollen, nicht erlassen hat. Zum anderen beziehen sich die \$Bedingungen` auf Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen. Ein Mitgliedstaat, der es versäumt hat, die dafür erforderlichen Vorkehrungen zu treffen, darf sich nicht auf seine eigene Untätigkeit berufen, um einem Steuerpflichtigen die Vergünstigung einer Steuerbefreiung zu verweigern, die dieser aufgrund der Richtlinie zu Recht beanspruchen kann, zumal nichts den Staat daran hindert, mangels besonderer Vorschriften in diesem Bereich auf die einschlägigen Vorschriften seiner allgemeinen Gesetze gegen Steuerhinterziehung zurückzugreifen."

(5) - Es braucht kaum erwähnt zu werden, daß dem Vorbringen der spanischen Regierung nicht gefolgt werden kann, die Mitgliedstaaten dürften bestimmen, welche Dienstleistungen von der Steuer befreit würden, weil Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m nur die Befreiung "bestimmter Dienstleistungen" vorsehe. Ich glaube nämlich nicht, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten ein so weites Auswahlermessen zuerkennen wollte. Sicherlich ist die fragliche Wortwahl ("bestimmte") unglücklich, doch hat sie nicht die Tragweite, die ihr die beklagte Regierung beimessen möchte. Denn sie bedeutet nur, daß nicht alle, sondern ausschließlich diejenigen Dienstleistungen befreit werden, die, wie es in dieser Bestimmung heisst, die "Einrichtungen ohne Gewinnstreben ... erbringen". Ausserdem müsste, weil dies der Zweck ist, der die Befreiung rechtfertigt, die streitige Norm - soweit die zu befreienden Leistungen in ihr vorgesehen sind - für die Verfolgung dieses Zweckes geeignet sein. Dies ist aber, wie ich noch darlegen werde, vorliegend nicht der Fall.

(6) - Frei übersetzt.