

2. Ein Mitgliedstaat hat eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (Zu Art. 4) Absatz 4 der Richtlinie (67/228/EWG) angenommen, wenn er nach Durchführung der in Artikel 16 der Richtlinie vorgesehenen Konsultation gesetzlich bestimmt hat, daß eine Umsatzsteuer unter anderem für von Unternehmern durchgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, obwohl das Gesetz den Begriff Unternehmer lediglich mit den Worten „jeder, der selbständig ein Gewerbe ausübt“, definiert.

In den verbundenen Rechtssachen 181 und 229/78

betreffend das dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag von dem Hoge Raad der Niederlande in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

KETELHANDEL P. VAN PAASSEN BV, Wateringen (Niederlande),

gegen

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN/INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN, Den Haag,

(181/78)

und

MINISTER VAN FINANCIËN, Den Haag,

gegen

DENKAVIT DIENSTBETOON BV, Voorthuizen (Niederlande),

(229/78)

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Zweiten Richtlinie (67/228/EWG) des Rates vom 11. April 1967 „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“ (ABl. 1967, S. 1303), insbesondere des Artikels 4 und des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) der genannten Richtlinie,

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten H. Kutscher, der Kammerpräsidenten J. Mertens de Wilmars und Mackenzie Stuart, der Richter P. Pescatore, M. Sørensen, A. O'Keefe und A. Touffait,

Generalanwalt: G. Reischl

Kanzler: A. Van Houtte

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, das Verfahren und die nach Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten schriftlichen Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und Verfahren

Artikel 4 der Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern lautet:

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

Der Begriff „selbständig“ wird im Anhang A Nr. 2 (Zu Art. 4) wie folgt näher erläutert:

„Der Begriff ‚selbständig‘ soll insbesondere die Lohn- und Gehaltsempfänger, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag gebunden sind, von der Besteuerung ausschließen. Der genannte Begriff gestattet es den einzelnen Mitglied-

staaten ferner, Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Der Mitgliedstaat, der die Annahme einer solchen Regelung beabsichtigt, führt die in Artikel 16 vorgesehene Konsultation durch.“

Hinsichtlich dieser Konsultation bestimmt Artikel 16 folgendes:

„Muß ein Mitgliedstaat nach dieser Richtlinie Konsultationen durchführen, so wendet er sich auch im Hinblick auf die Anwendung des Artikels 102 des Vertrages rechtzeitig an die Kommission.“

Dieser Begriff des „Unternehmers“ sowie die mit ihm verknüpfte Rechtsfigur der „steuerlichen Einheit“ liegen den beiden Rechtsstreitigkeiten zugrunde, hinsichtlich deren sich der Hoge Raad an den Gerichtshof gewendet hat.

In der Rechtssache 229/78 (Minister van Financiën/Denkavit Dienstbetoon BV) geht es um folgenden Sachverhalt:

Die 1964 gegründete Besloten Vennotschap Denkavit Dienstbetoon BV, deren Gesellschaftszweck unter anderem der Viehhandel ist, kauft und verkauft seit 1973 als Kommissionär für Rechnung der Denkavit Nederland BV Kälber. Die zuletzt genannte Gesellschaft befaßt sich vor allem mit der „Herstellung“ und Veräußerung von Kälbermilch.

Beide Gesellschaften werden von denselben Personen geleitet und gehören zu einer Gruppe von ungefähr 20 Gesellschaften, deren Anteile sich im Besitz zweier Familiengruppen (Buys und Pesch) befinden. Die Denkavit Dienstbetoon BV (im folgenden Gesellschaft genannt) kauft im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der Denkavit Nederland BV Milchkälber bei Viehhändlern und verkauft von der Denkavit Nederland BV gemästete Kälber an Dritte. Während des Veranlagungszeitraums 1973 bis 1974 entrichtete die Gesellschaft, die sich gemäß Artikel 3 Absatz 5 des Gesetzes von 1968 („Waren, die... über einen Kommissionär... geliefert werden, gelten als an diesen Unternehmer und dann von ihm geliefert...“) als eigenständiger Unternehmer ansah, eine Umsatzsteuer in Höhe von 4 % auf ihren unter Ausschluß dieser Steuer berechneten Umsatz (d. h. 3,85 % vom Bruttoverkaufspreis) und zog gleichzeitig den nach den niederländischen Rechtsvorschriften mit 4,25 % vom Einkaufspreis festgelegten Abzug — als Vorsteuer — ab. Sie beantragte und erhielt somit die Erstattung eines Betrages in Höhe der Differenz zwischen 4,25 % und 3,85 % der Preise, zu denen sie die betreffenden Einkäufe und Verkäufe durchgeführt hatte.

Der Inspecteur, der die Erstattung nicht für gerechtfertigt hielt, nahm eine zusätzliche Veranlagung vor und machte gel-

tend, die Gesellschaft sei nach seiner Auffassung kein eigenständiger Unternehmer im Sinne des Gesetzes. Die Gesellschaft legte unter Berufung auf Artikel 3 Absatz 5 des Gesetzes am 11. Mai 1976 eine Beschwerde gegen diese Veranlagung ein.

Diese Beschwerde wurde mit Entscheidung des Inspecteur vom 24. Juni 1976 zurückgewiesen. Die Gesellschaft erhob hiergegen Klage zum Gerichtshof Amsterdam, der ihr mit Urteil Nr. 1298/76 vom 5. Oktober 1977 recht gab. Am 20. Dezember 1977 legte der Minister van Financiën dagegen Kassationsbeschwerde zum Hoge Raad ein, welcher den Gerichtshof mit Urteil vom 11. Oktober 1978 gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag um Beantwortung von vier Fragen nach der Auslegung der Zweiten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Umsatzsteuern gebeten hat:

- „1. Hat ein Mitgliedstaat eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (Zu Art. 4) zur Zweiten Richtlinie angenommen, wenn er gesetzlich bestimmt hat, daß eine Umsatzsteuer unter anderem für von Unternehmern ausgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, und das Gesetz den Begriff Unternehmer lediglich mit den Worten, jeder, der selbständig ein Gewerbe ausübt definiert, der Entstehungsgeschichte des Gesetzes jedoch zu entnehmen ist, daß unter den Begriff Unternehmer auch eine Gesamtheit von Personen fallen kann, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind?
2. Falls die erste Frage verneint wird: Dürfen die einzelstaatlichen Gerichte bei der Anwendung des Gesetzes den Begriff Unternehmer gleichwohl in dem zuvor genannten, vom einzelstaatlichen Gesetzgeber gewollten Sinn auslegen?

3. Falls die erste Frage bejaht wird: Haben die Niederlande die in Anhang A Nr. 2 (Zu Art. 4) zur Zweiten Richtlinie vorgesehene Konsultation durchgeführt?
4. Falls die dritte Frage verneint wird: Welche Folgen hat die unterbliebene Konsultation für die einzelstaatlichen Gerichte? Dürfen diese insbesondere bei der Anwendung des Gesetzes den Begriff Unternehmer in dem zuvor genannten, vom einzelstaatlichen Gesetzgeber gewollten Sinn auslegen?"

In der Rechtssache 181/78 (Ketelhandel P. van Paassen BV/Staatssecretaris van Financiën) ist der Sachverhalt folgender: Die Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Ketelhandel P. van Paassen BV handelt mit Dampf- und Heizungskesseln. Sie bezog ihre Heizungskessel von der inzwischen in Konkurs gefallenen Gesellschaft Cirula in Stiens. Die Gesellschaft van Paassen besitzt über ihr Tochterunternehmen S.K.S. Siller en Jamart, dessen Alleinaktionär sie ist, sämtliche Aktien der Gesellschaft Cirula.

Die Firma van Paassen BV hatte während der Monate September und Oktober 1971 die im Preis der ihr von der Firma Cirula NV verkauften Heizungskessel enthaltene Steuer als bezahlte Vorsteuer in Abzug gebracht. Nach Überprüfung richtete der Inspecteur am 20. Dezember 1973 an die van Paassen BV (im folgenden Gesellschaft genannt) einen Bescheid über eine zusätzliche Veranlagung über den Steuerbetrag, der seiner Ansicht nach fälschlich abgezogen worden war, weil die Gesellschaft und die Cirula als „steuerliche Einheit“ zu betrachten seien. Die Gesellschaft legte hiergegen Beschwerde ein, welche am 29. November 1974 von dem Inspecteur wiederum mit der Begründung, daß die beiden Ge-

sellschaften eine „steuerliche Einheit“ darstellten, zurückgewiesen wurde.

Die Gesellschaft rief daraufhin am 24. Januar 1975 die Tarifkommission an, deren Zweite Kammer am 1. Februar 1977 die Entscheidung des Inspecteur bestätigte. Der mit einer Kassationsbeschwerde der Gesellschaft befaßte Hoge Raad hat den Gerichtshof mit Urteil vom 6. September 1978 gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag um Vorabentscheidung über dieselben vier Fragen wie in der Rechtssache 229/78 ersucht.

Die Vorlageurteile sind am 13. Oktober bzw. am 11. September 1978 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben die beiden Gesellschaften (im folgenden „Gesellschaften“ genannt), die Regierung der Niederlande, die Kommission und die Regierung der Bundesrepublik Deutschland schriftliche Erklärungen eingereicht.

Mit Beschluß vom 13. Dezember 1978 hat der Gerichtshof die Verbindung der vorliegenden Rechtssachen für die Zwecke des Verfahrens beschlossen.

Auf den Bericht des Berichterstatters und nach Anhörung des Generalanwalts hat der Gerichtshof die Eröffnung der mündlichen Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme beschlossen.

II — Erklärungen im Sinne von Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG

Zur ersten Frage

Die *Gesellschaften* tragen vor, aus den Vorschriften der Zweiten Richtlinie ergebe sich, daß Artikel 4 dieser Richtlinie eine Grundregel aufstelle, von der Nr. 2

des Anhangs A eine Abweichung enthalte. Insofern sei grundsätzlich *jedermann* ein besonderer Steuerpflichtiger, und ein Mitgliedstaat könne das Prinzip der „steuerlichen Einheit“ nur einführen, wenn er ausdrücklich von der in Nr. 2 des Anhangs A enthaltenen besonderen abweichenden Bestimmung Gebrauch mache. Unter Berufung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere die Urteile

- Fratelli Zerbone, 94/77 — Slg. 1978, 99;
- Kommission/Italien, 79/72 — Slg. 1973, 667;
- Kommission/Italien, 52/75 — Slg. 1976, 227;
- Kommission/Italien, 123/76 — Slg. 1976, 1449;
- Enka, 38/77 — Slg. 1977, 2203;
- Kommission/Niederlande, 95/77 — Slg. 1978, 863,

vertreten die Gesellschaften die Auffassung, der zwingende Charakter der Richtlinien gegenüber den Mitgliedstaaten sei anerkannt; deshalb könne der Mitgliedstaat im vorliegenden Fall untereinander verbundene Personen nur dann als einen Steuerpflichtigen behandeln, wenn

- er die Annahme einer solchen Regelung förmlich beabsichtigt habe;
- er die in Artikel 16 vorgesehene Konsultation durchgeführt und die Kommission keine Einwände gegen die Annahme der vorgeschlagenen Regelung geäußert habe;
- er schließlich eine solche Regelung ausdrücklich angenommen habe.

Entsprechend den drei in der Richtlinie aufgestellten Voraussetzungen wäre es erforderlich gewesen, daß die Niederlande für eine ausdrückliche rechtliche Bestimmung, eine mögliche *zusätzliche* Regelung, gesorgt hätten, die eigens angenommen worden wäre.

Daneben meinen die Gesellschaften, die Auslegung des niederländischen Gesetzes dürfe keinesfalls in Anlehnung an den in dem alten niederländischen Gesetz von 1954 enthaltenen Begriff des „Unternehmers“ erfolgen, sondern müsse sich im Hinblick auf den oben dargelegten zwingenden Charakter der Richtlinie allein an dieser orientieren.

Erfolge die Auslegung in Anlehnung an das alte niederländische Gesetz, führe dies nämlich von vornherein notgedrungen zu einer unterschiedlichen Auslegung in den verschiedenen Mitgliedstaaten. Der Begriff „Unternehmer“ des Artikels 7 Absatz 1 des gegenwärtigen Gesetzes habe durch die Richtlinie *von Rechts wegen* einen neuen Inhalt bekommen.

Die Gesellschaften setzen ihre Argumentation mit der Beschreibung der deutschen Rechtsvorschriften fort, die die „Organschaft“ in einem besonderen Absatz ausdrücklich vorsähen. Deshalb müsse gefolgert werden: „Wenn eine ausdrückliche Bestimmung über die steuerliche Einheit wie die in Artikel 2 Absatz 2 Nr. 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes enthaltene fehlt — und dies ist bei dem niederländischen Gesetz der Fall —, muß davon ausgegangen werden, daß eine Regelung im Sinne des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) der Richtlinie tatsächlich nicht angenommen worden ist.“

Die Gesellschaften tragen schließlich vor, die Niederlande hätten die Annahme einer Regelung hinsichtlich der „steuerlichen Einheit“ rechtlich nicht einmal beabsichtigt, denn die in Artikel 16 der Richtlinie vorgeschriebene Konsultation habe nicht stattgefunden. Die erste Frage sei deshalb wie folgt zu beantworten:

„Ein Mitgliedstaat kann eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) Absatz 4 zur Zweiten Mehrwertsteuer-Richtlinie nur unter den in dieser Richtlinie vorgeschriebenen materiellen und for-

mellen Voraussetzungen annehmen. Eine solche Regelung kann unter den von dem vorliegenden einzelstaatlichen Gericht dargestellten Umständen nicht als angenommen angesehen werden.“

Die *Kommission* ist der Auffassung, die Zweite Richtlinie habe den Mitgliedstaaten einen großen Ermessensspielraum belassen und das Institut der steuerlichen Einheit stelle in der holländischen Lehre und Rechtsprechung offenbar eine traditionelle Rechtsfigur dar. Deshalb schein es nicht erforderlich, daß der in Artikel 7 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes von 1968 vorkommende Begriff Unternehmer in der in Anhang A Nr. 2 zu der Richtlinie vorgesehenen Weise ausdrücklich präzisiert werde.

Die Kommission weist auch auf die Sechste Richtlinie (77/388/EWG) des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern hin (ABl. 1977, L 145, S. 1), die den Mitgliedstaaten die Möglichkeit biete, sich ausdrücklich für die deutsche Regelung der „Organschaft“ zu entscheiden, die gegenüber der normalen Regelung eine Ausnahme darstellt; in diesem Fall handele es sich daher nicht mehr um eine extensive Auslegung der allgemeinen Rechtsfigur des Steuerpflichtigen. Die Kommission meint deshalb, die erste Frage sei wie folgt zu beantworten:

„Es kann davon ausgegangen werden, daß das Königreich der Niederlande eine mit Artikel 4 und Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) zur Zweiten Richtlinie über die Mehrwertsteuer vereinbare Regelung eingeführt hat, obwohl lediglich aus den Materialien für das Umsatzsteuergesetz 1968 (Mehrwertsteuer) ersichtlich ist, daß der in Artikel 7 Absatz 1 des Gesetzes enthaltene Begriff des ‚Unternehmers‘ auch Mehrheiten von Personen erfaßt, die zwar rechtlich unabhängig, aber im finanziellen, wirtschaftlichen und or-

ganisatorischen Bereich untereinander verbunden sind.“

Die *niederländische Regierung* führt zunächst aus, es handele sich in der Sache 181/78 um die nachträgliche Erhebung als Umsatzsteuer geschuldeter Beträge für im Jahr 1971 gelegene Zeiträume. Da der Hoge Raad in seinem Urteil vom 2. Februar 1977 bereits entschieden habe, „daß das in der Zweiten Richtlinie (EWG) des Rates festgelegte gemeinsame Mehrwertsteuersystem erst am 1. Januar 1972 in Kraft getreten ist“, dürfe die Frage gestellt werden, ob der Antwort auf die unterbreiteten Fragen im vorliegenden Fall eine Bedeutung zukommt.

Die niederländische Regierung beantwortet die ersten beiden Fragen in aller Kürze, indem sie auf der Notwendigkeit besteht, die Rechtsfigur der steuerlichen Einheit uneingeschränkt beizubehalten, da sie in der Praxis der Umsatzsteuererhebung ihren festen Platz habe; sie ist der Auffassung, daß die Zweite Richtlinie der Beibehaltung dieser Rechtsfigur in keiner Weise entgegenstehe.

Die *Regierung der Bundesrepublik Deutschland* möchte die Aufmerksamkeit des Gerichtshofes darauf lenken, daß diese Frage komplexe Probleme aufwirft, die sich aus der relativ weiten Auslegungsfreiheit der Gerichte in bestimmten Mitgliedstaaten ergeben können. Was die Möglichkeiten der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe betrifft, ist eine vorherige Konsultation nach Ansicht der Regierung der Bundesrepublik Deutschland nicht vorzunehmen, da es weder zumutbar noch zweckmäßig wäre, Konsultation über nur theoretisch denkbare Auslegungsmöglichkeiten durchzuführen, die möglicherweise von einer späteren Rechtsprechung entwickelt würden, im Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes aber noch völlig ungewiß oder nicht einmal vorhersehbar seien.

Zur zweiten Frage

Die *Gesellschaften* stützen sich zur Beantwortung dieser Frage auf die Lehre von der unmittelbaren Wirkung der Richtlinien.

Sie erinnern an die vom Gerichtshof im Laufe seiner Rechtsprechung

- (— Variola, 34/73 — Slg. 1973, 981;
- Franz Grad, 9/70 — Slg. 1970, 825;
- Yvonne Van Duyn, 41/74 — Slg. 1974, 1337;
- VNO, 51/76 — Slg. 1977, 113;
- Enka, 38/77 — Slg. 1977, 2203, bereits zitiert)

entwickelten Grundsätze, wenden diese auf die Zweite Richtlinie an und ziehen den Schluß, daß die einzelstaatlichen Gerichte feststellen müssen, ob die streitige staatliche Maßnahme den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten überschreitet. Schließlich weisen sie darauf hin, daß Generalanwalt Reischl in der Rechtssache *Mazzalai* (111/75 — Slg. 1976, 673) betont habe: „... Sinn [der Mehrwertsteuerrichtlinie] ist es, eine möglichst weitgehende Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts zu erreichen. Anzunehmen ist daher, daß die Richtlinie möglichst genaue Begriffe verwendet und auf weitgehende Vollständigkeit angelegt ist“; auch habe der Gerichtshof in der Rechtssache 51/76 (VNO — bereits zitiert) erklärt, daß die Auslegung eines Begriffs der Mehrwertsteuerrichtlinie in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden konnte.

Folglich müsse der Begriff „Unternehmer“ unter strenger Beachtung der Bestimmungen der Richtlinie ausgelegt werden; da — wie in der Antwort auf die erste Frage gezeigt worden sei — die besondere Regelung des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) nicht angenommen worden sei, könne die Rechtsfigur der steuerli-

chen Einheit nicht angewendet werden. Vor allem würde sonst den Unternehmen die in Artikel 11 der Richtlinie vorgesehene Möglichkeit des Vorsteuerabzugs genommen, die einen der grundlegenden Bestandteile des Mehrwertsteuersystems darstelle.

Die *Gesellschaften* stellen deshalb fest, daß die Bestimmungen der Richtlinie, die unmittelbare Wirkung besitzen, dem Steuerpflichtigen ein Recht auf den Abzug der Vorsteuer für seine Einkäufe gewähren. Dieses Recht dürfe nur beschränkt werden, wenn der Mitgliedstaat gemäß Anhang A Nr. 2 (Zu Art. 4) zu der Richtlinie in dieser Hinsicht besondere Vorschriften über die steuerliche Einheit angenommen hat. Da diese besonderen Regeln nicht angenommen worden seien, könne — falls die erste Frage verneint werde — dem Recht auf Abzug der Vorsteuer für Geschäfte mit verbundenen Unternehmen somit nichts entgegengehalten werden. Die einzelstaatlichen Gerichte seien verpflichtet, die Rechte zu beachten, die die einzelnen aus den Bestimmungen dieser Richtlinie ableiteten. Die Antwort solle deshalb wie folgt lauten:

„Der zwingende rechtliche Charakter der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die unmittelbare Wirkung der in Betracht kommenden Bestimmungen dieser Richtlinie haben zur Folge, daß durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbundene Personen bei Fehlen einer Regelung im Sinne des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) als eigenständige Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 4 zu betrachten sind und daß die einzelstaatlichen Gerichte nicht dazu befugt sind, den Begriff ‚Unternehmer‘ in einem abweichenden Sinn auszulegen.“

Die *Kommission* weist lediglich darauf hin, daß

„wie sich aus den Erklärungen zur ersten Frage ergibt, . . . es der unter Beachtung von Nr. 2 des Anhangs A ausgelegte Artikel 4 der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 [erlaubt], auf dem Gebiet der Umsatzsteuer das Institut der steuerlichen Einheit anzuwenden“,

und schlägt die folgende Antwort vor:

„Das niederländische Gericht darf den Begriff ‚Unternehmer‘ in dem unter 1 dargelegten und vom niederländischen Gesetzgeber gewollten Sinn auslegen, da eine solche Auslegung nicht gegen die Bestimmungen der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 über die Mehrwertsteuer verstößt.“

Zur dritten Frage

Die *Gesellschaften* sind der Ansicht, daß die Fragen 3 und 4 auch dann geprüft werden müßten, wenn die Frage 1 verneint, die Frage 2 jedoch bejaht werde.

Bevor die *Gesellschaften* unmittelbar auf die Vorlagefrage antworten, untersuchen sie die Rechtsprechung des Gerichtshofes hinsichtlich der im Vertrag vorgesehenen Konsultationsverfahren und beschäftigen sich dabei insbesondere mit der Auslegung, die der Gerichtshof in der Rechtsache 6/64 (Costa/ENEL — Slg. 1964, 1251) dem Artikel 102 EWG-Vertrag gegeben habe, als er die Anerkennung einer unmittelbaren Wirkung des Artikels 102 abgelehnt habe. Sie meinen jedoch, daß — obschon Artikel 16 der Richtlinie auf Artikel 102 EWG-Vertrag verweise — in dessen nichts die Annahme erlaube, daß das in der Richtlinie vorgesehene Konsultationsverfahren — jedenfalls gegenüber einzelnen — denselben unverbindlichen Charakter habe wie das Verfahren des Artikels 102 EWG-Vertrag.

Die Prüfung des Artikels 16 zeige, daß dieser ein ganz bestimmtes Konsultationsverfahren vorsehe, das den Mitgliedstaaten keinerlei Ermessensmöglichkeit hin-

sichtlich der Umstände belasse, unter denen es angewendet werden müsse. Daneben habe auf dem Gebiet der Harmonisierung der Gerichtshof SACE, 33/70 — Slg. 1970, 1213) die Auffassung vertreten, die Richtlinien hätten für die einzelnen rechtliche Folgen.

Die *Gesellschaften* sind folglich der Ansicht, daß das Konsultationsverfahren — auch wenn Artikel 16 der Richtlinie auf Artikel 102 EWG-Vertrag verweise — gleichwohl im Rahmen des zwingenden Rechts der Richtlinien zu beurteilen sei. Diese Auffassung werde durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes bestätigt (Tedeschi/Denkavit 5/77 — Slg. 1977, 1555; Balkan Import 5/73 — Slg. 1973, 1092; Galli, 31/74 — Slg. 1975, 47).

Auf die so entwickelten Grundsätze gestützt sind die *Gesellschaften* der Meinung, es müßten drei Voraussetzungen erfüllt sein, damit von einer rechtmäßigen Anwendung des Konsultationsverfahrens die Rede sein könne:

- a) Der Mitgliedstaat hat sich mit dem Problem, für das eine Konsultation vorgeschrieben ist, in deutlicher Form an die Kommission gewandt und dabei ausdrücklich klargestellt, daß es sich um eine Konsultation der betreffenden Art handelt.
- b) Die Kommission hat sich gemäß Artikel 102 Absatz 1 Satz 2 EWG-Vertrag mit den anderen Mitgliedstaaten beraten und dem beteiligten Mitgliedstaat die zur Vermeidung einer möglichen Verzerrung geeigneten Maßnahmen empfohlen.
- c) Für die einzelnen ist klar ersichtlich, daß das Konsultationsverfahren tatsächlich angewandt worden ist, was sich z. B. aus vorbereitenden Maßnahmen für das fragliche Gesetz ergeben muß.

Nach Ansicht der Gesellschaften ist der Nutzen einer genauen und ausdrücklichen Anwendung des Konsultationsverfahrens offensichtlich. Zum einen könne nämlich die Kommission auf diese Weise ihren Aufgaben nachkommen; zum anderen müsse jeder Steuerpflichtige nachprüfen können, ob die ihn belastenden steuerlichen Vorschriften rechtmäßig, also unter Beachtung des Konsultationsverfahrens, zustande gekommen seien.

Die Gesetzesmaterialien ließen über das Konsultationsverfahren jedoch nichts verlauten, was nach Ansicht der Gesellschaften bereits dem grundlegenden Erfordernis der Publizität zuwiderlaufe. Die niederländische Regierung habe der Kommission lediglich den Gesetzentwurf übersandt, ohne dieser mitzuteilen, „daß sie sie wegen der Annahme einer Regelung im Sinne des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) der Richtlinie ausdrücklich konsultieren wolle“. Die Kommission scheine sich zu einer solchen Regelung nicht geäußert zu haben, und die einzelnen hätten nicht feststellen können, ob das Konsultationsverfahren hinsichtlich dieses besonderen Problems korrekt durchgeführt worden sei.

Die Gesellschaften tragen daher vor:

„Die bloße Übersendung eines Gesetzentwurfs an die Kommission kann offensichtlich nicht ein Konsultationsverfahren hinsichtlich eines besonderen Teilproblems ersetzen. Denn es kann von der Kommission nicht verlangt werden, aus einem ihr unterbreiteten Gesetzentwurf diejenigen Punkte, über die eine Konsultation erwünscht ist, selbst herauszuschälen. Darüber hinaus könnten sich die Mitgliedstaaten auf diese Weise ihren Konsultationsverpflichtungen entziehen und der Kommission einfach sämtliche Gesetzentwürfe zuleiten. In der vorliegenden Rechtssache ist es daneben von großer Bedeutung festzustellen, daß der Text des Gesetzentwurfs *keinerlei Vor-*

schrift über die ‚steuerliche Einheit‘ enthalten hat (vgl. Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes), so daß die Kommission nicht *in der Lage* gewesen ist festzustellen, daß sich bei dem Entwurf ein Problem stellen konnte, das ein Konsultationsverfahren erforderlich machte.“

Weil dies auch durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes (Haecht II, 48/72 — Slg. 1973, 77; Frubo 71/74 — Slg. 1975, 563; Kommission/Irland 61/77 — Slg. 1978, 417; Tepea/Kommission 28/77 — Slg. 1978, 1391) bestätigt zu werden scheine, sei folgende Antwort zu erteilen:

„Die Niederlande haben die Konsultation im Sinne des Anhangs A Nr. 2 (Zu Art. 4) zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht durchgeführt.“

Die *Kommission* weist darauf hin, daß ihr die holländische Regierung im Zusammenhang mit dem Zustandekommen und der Veröffentlichung des Umsatzsteuergesetzes 1968 drei (ihrem Schriftsatz beigefügte) Schreiben zugesandt habe. Sie ist der Ansicht, diese Schreiben könnten schwerlich als eine ordnungsgemäße Konsultation im Sinne des Artikels 16 der Zweiten Richtlinie betrachtet werden, da der betroffene Staat weder die eine Konsultation erfordernde Bestimmung der Richtlinie noch den Textentwurf noch die Gemeinschaftsvorschriften, von denen dieser Entwurf möglicherweise abweiche, deutlich und ausdrücklich benannt habe. Im vorliegenden Fall meint die Kommission jedoch, Artikel 16 der Zweiten Richtlinie sei hinsichtlich der Konsultationsverpflichtung eines Mitgliedstaats, der eine Regelung über die „steuerliche Einheit“ nicht ausdrücklich einführt, sondern eine bereits bestehende traditionelle Regelung beibehält, nicht sehr deutlich gefaßt, weshalb die Antwort lauten solle:

„Die Niederlande haben die nach Artikel 16 der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgeschriebene Konsultation vor Einführung der Regelung im Sinne des Anhangs A Nr. 2 (zu Art. 4) Absatz 4 nicht durchgeführt. Es kann jedoch bezweifelt werden, ob das Konsultationsverfahren in diesem Fall zwingenden Charakter hat.“

Die *niederländische Regierung* bemerkt, daß sie die Kommission mehrere Male unterrichtet habe und daß sie — da die Kommission niemals geäußert habe, daß dieser Schriftwechsel der Konsultationspflicht nicht genüge — somit ihre Verpflichtung zur Konsultation erfüllt habe; das müsse insbesondere deshalb gelten, weil die Konsultation an keinerlei Form-erfordernisse geknüpft sei. Schließlich bezieht sich die Regierung auf den von der Kommission in der Rechtssache 126/78 (Spoonwegen) eingereichten Schriftsatz, in dem diese die Auffassung vertreten habe, daß selbst dann, wenn das Konsultationsverfahren nicht ordnungsgemäß verlaufen sei, der sich daraus ergebende Formmangel als solcher gleichwohl nicht ausreichend erscheine, um zur Unwirksamkeit der einzelstaatlichen Maßnahme zu führen.

Die *Regierung der Bundesrepublik Deutschland* bemerkt zunächst, der Gerichtshof habe bereits entschieden, daß derartige Sachverhaltsfragen im Rahmen eines Vorlageverfahrens gemäß Artikel 177 des Vertrages unzulässig seien (P. J. van der Hulst's Zonen 51/74 — Slg. 1975, 79). Die niederländische Regierung habe Konsultationsmaßnahmen durchgeführt (die drei Schreiben). Die vorgelegte Frage sei deshalb so zu verstehen, als werde gefragt, ob die — durchgeführte — Konsultation in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Anhangs A Nr. 2 Absatz 4 zur Zweiten Richtlinie erfolgt sei.

Die Bundesregierung stellt zunächst fest, da diese Zweite Richtlinie erst am 1. Januar 1972 in Kraft getreten sei, unterliege die Anwendbarkeit der Richtlinienbestimmungen über die Konsultationsverfahren im vorliegenden Falle Zweifeln, und untersucht sodann die Entwicklung des Konsultationsverfahrens im Verlauf der verschiedenen Entwürfe und Änderungen der Kommission und des Rates, vergleicht dieses Verfahren mit demjenigen des Artikels 13 und zieht daraus folgenden Schluß:

„Das Konsultationsverfahren des Artikels 16 der Zweiten Umsatzsteuerrichtlinie kann keinesfalls über die Anforderungen des Artikels 102 des Vertrages hinausgehen; es stellt lediglich ein *weniger* ausgestaltetes ‚Vorstadium‘ zu einem gegebenenfalls nachfolgenden Verfahren nach Artikel 102 dar.“

Weiter führt die Bundesregierung aus:

„Hieraus folgt, daß die Mitgliedstaaten durch Übersendung der erforderlichen Informationen an die Kommission sowie gegebenenfalls durch Beantwortung von Zusatzfragen der Kommission grundsätzlich ihrer Konsultationsobliegenheit gemäß Artikel 16 der Zweiten Umsatzsteuerrichtlinie genügen.“

Die dritte Frage sei somit, falls sie als zulässig anzusehen sei, dahin gehend zu beantworten,

„daß ein Mitgliedstaat den Anforderungen der Konsultationsobliegenheit gemäß Anhang A Nr. 2 Absatz 4 der Zweiten Umsatzsteuerrichtlinie genügt, wenn er der Kommission alle zur Beurteilung der beabsichtigten Gesetzesmaßnahme erforderlichen Informationen übermittelt. Dazu kann im Einzelfall auch die Übersendung eines Gesetzentwurfs genügen, wenn dieser, gegebenenfalls im Zusammenhang mit seiner Begründung, die Prüfung ermöglicht, ob das Verfahren nach Artikel 102 einzuleiten ist“.

Zur vierten Frage

Die *Gesellschaften* schlagen unter Berufung auf den bereits dargelegten zwingenden Charakter der Richtlinie sowie ihre unmittelbare Wirkung folgende Antwort vor:

„Solange die vorgeschriebene Konsultation nicht stattgefunden hat, kann die in Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene besondere Regelung nicht rechtmäßig angenommen werden.“

Unter diesen Umständen dürfen die einzelstaatlichen Gerichte durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbundene Personen nicht als einen Steuerpflichtigen behandeln.“

Als letztes prüfen die *Gesellschaften* die Folgen für das niederländische Umsatzsteuerrecht.

- Wenn sich die von ihnen vertretene These von der Ablehnung der steuerlichen Einheit durchsetze, habe dies in jeder Hinsicht zufriedenstellende Folgen: man würde dann nämlich zu einer Anwendung des Mehrwertsteuersystems gelangen, die den in der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie in diesem Zusammenhang aufgestellten *Grundregeln* entspreche.
- Setze sich hingegen die These von der steuerlichen Einheit durch, seien die Folgen aus den nachstehenden Gründen unbefriedigend:

Erstens sei diese Regelung niemals ausdrücklich in das Gesetz aufgenommen worden.

Zweitens würde der alte, für ein Allphasenumsatzsteuersystem gedachte Begriff der steuerlichen Einheit zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen, indem er in bestimmten Fällen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Einkäufe entfallen lasse.

Drittens stehe diese für den Steuerzahler nicht vorhersehbare zusätzliche Steuerbelastung nicht in Übereinstimmung mit dem von der Zweiten Richtlinie eingeführten System, weil sie nicht mit dem Schutz vereinbar wäre, der den Steuerpflichtigen in den Verfassungen sämtlicher Mitgliedstaaten gegen Steuerbelastungen gewährt werde, die sich nicht in klarer und vorhersehbarer Weise aus dem Gesetz selbst ergeben.

Viertens sei das Zweckmäßigkeitsargument, nach dem die Niederlande die Rechtsfigur der steuerlichen Einheit benötigten, um bestimmte, ihrer Ansicht nach unerwünschte Folgen zu bekämpfen, nicht haltbar, da dies zum einen keinen Grund darstelle, einen Mitgliedstaat von den sich aus einer Richtlinie ergebenden Verpflichtungen zu befreien, und da zum anderen, selbst wenn die genaue Erhebung der Steuer tatsächlich durch *regelmäßige* Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen vollkommen oder teilweise gefährdet werde, diese Gefahr in den Niederlanden mit Hilfe der Rechtsfigur der „*fraus legis*“ ebenso wie in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 42 Abgabenordnung (Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) und in Frankreich nach Artikel 1649 quinquies B Code général des impôts (Rechtsmißbrauch) ausgeräumt werden könne — dies insbesondere, weil es sich in den beiden vorliegenden Rechtssachen um übliche Geschäfte handle.

Die *Kommission* bezweifelt, daß ein sich aus der fehlenden Konsultation ergebender Formmangel als solcher die Rechtswidrigkeit der einzelstaatlichen Regeln nach sich ziehen kann, und schlägt vor, die Frage in folgender Weise zu beantworten:

„Die einzelstaatlichen Gerichte dürfen, innerhalb des den einzelstaatlichen Stellen für die Ausführung der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967

über die Mehrwertsteuer belassenen Ermessensspielraums den Begriff ‚Unternehmer‘ in dem von dem einzelstaatlichen Gesetzgeber gewollten Sinn auslegen.“

Die *Regierung der Bundesrepublik Deutschland* ist der Ansicht, diese Frage beziehe sich ausschließlich auf die Rechtsfolgen einer etwaigen Verletzung der Konsultationsobliegenheit im Hinblick auf die Wirksamkeit des nationalen Rechts. Sie greift nochmals die Artikel 13 und 16 der Richtlinie auf und stellt fest, daß das in Artikel 16 vorgesehene Verfahren keine „zwingende Wirkung“ entfalten solle, während das Verfahren nach Artikel 13 durch die Einführung einer „Sperrwirkung“ verstärkt worden sei. Dieser Umstand scheinere bereits zu beweisen, daß eine Verletzung der in Artikel 16 vorgesehenen Konsultationsobliegenheiten die Wirksamkeit der nationalen Maßnahmen nicht berühren könne und daß die einzelnen somit über keine Rechte verfügten, die die einzelstaatlichen Gerichte zu beachten hätten.

Der Bundesregierung zufolge wird dieses Ergebnis durch die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Artikeln 102 und 93 EWG-Vertrag (Costa/ENEL 6/64 — bereits zitiert) sowie zu Artikel 115 EWG-Vertrag (Kurt Siemers, 27/78 und 62/70 — Slg. 1971, 919) bestätigt. Da die Artikel 93, 115 und selbst 102 stärker ausgestaltet und zwingender seien (weil die Kommission aufgrund der durchgeführten Konsultationen mit bindender Wirkung entscheiden oder zumindest empfehlen könne, daß die staatliche Maßnahme geändert oder aufgehoben werde), wäre es mit der Systematik des Vertrages schwer zu vereinbaren, wenn die Unterlassung einer Konsultation, die nicht in ein förmliches Verfahren mit abschließender Empfehlung der Kommission mündet, bereits die Unwirksamkeit

der zugrundeliegenden Gesetzgebungsmaßnahme zur Folge haben sollte.

Die Bundesregierung fährt fort, indem sie darlegt, daß selbst im einzelstaatlichen Recht ein Mangel im Gesetzgebungsverfahren ausschließlich bei *evidenter* Verfassungsverletzung zur Nichtigkeit eines Gesetzes führe (vgl. BVerfGE 34, 9) und daß für das Gemeinschaftsrecht Artikel 173 EWG-Vertrag bestimme, daß nur die Verletzung wesentlicher Formvorschriften die Rechtswidrigkeit einer Rechtssetzungsmaßnahme begründet.

Außerdem gebe es, falls dieser Verfahrensfehler die Wirksamkeit des einzelstaatlichen Gesetzes berühren könne, für den einzelnen keine Rechtssicherheit mehr, denn dieser müsse darauf vertrauen können, daß ein solches Gesetz nicht wegen der Unterlassung einer Konsultation, deren Durchführung regelmäßig nicht publiziert werde und daher auch nicht überprüft werden könne, für unwirksam erklärt werde.

Die Bundesregierung weist schließlich darauf hin, daß auf dem Gebiet des Steuerrechts die Hoheitsbefugnisse grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verblieben und daß in diesem Zusammenhang auch nicht unberücksichtigt bleiben könne, daß die Handhabung steuerrechtlicher Maßnahmen ein unentbehrliches Mittel der Wirtschaftspolitik sei, die wiederum nach dem Vertrag grundsätzlich den Mitgliedstaaten vorbehalten sei.

Daher schlägt die Bundesregierung vor, die vierte Vorlagefrage in dem Sinne zu beantworten, daß die Verletzung des Konsultationserfordernisses gemäß Anhang A Nr. 2 Absatz 4 der Zweiten Umsatzsteuerrichtlinie keine Rechte des einzelnen begründet, die der nationale Richter zu beachten hätte.

III — Mündliche Verhandlung

Die Firma Denkavit Dienstbeteon BV, vertreten durch W. Hijweege, die Regierung der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch die Rechtsanwälte A. Deringer und J. Sedemund, sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaf-

ten, vertreten durch R. Baeyens als Bevollmächtigten, haben in der Sitzung vom 20. März 1979 mündliche Ausführungen gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 8. Mai 1979 vorgetragen.

Entscheidungsgründe

- 1 Der Hoge Raad der Niederlande hat mit Urteilen vom 6. September und vom 11. Oktober 1978, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 11. September und 13. Oktober 1978, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Reihe von Fragen nach der Auslegung bestimmter Vorschriften der Zweiten Richtlinie des Rates (67/228/EWG) vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems — (ABl. 1967, S. 1303), insbesondere des Artikels 4 und des Anhangs A Nr. 2 (zu Art. 4) der genannten Richtlinie, zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen sind im Rahmen von zwei Verfahren zwischen jeweils einer Gesellschaft und dem niederländischen Finanzministerium aufgeworfen worden, welch letzteres gegen jede der beiden Gesellschaften einen ergänzenden Umsatzsteuerbescheid erlassen hat mit der Begründung, es handele sich bei ihnen nicht um „Unternehmer“, da sie zwar rechtlich selbständig, jedoch durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen mit Drittgesellschaften verbunden seien und mit diesen eine „steuerliche Einheit“ bildeten, weswegen sie in ihren internen Transaktionen mit diesen Drittgesellschaften keine Mehrwertsteuer berechnen könnten und deshalb zu Unrecht Vorsteuerabzug geltend gemacht hätten.
- 3 Zur Lösung dieser Streitfrage hat das nationale Gericht in jeder der beiden verbundenen Rechtssachen vier gleichlautende Fragen vorgelegt, von denen die erste und die dritte engstens miteinander verbunden und deshalb gemeinsam zu untersuchen sind.

- 4 Zuerst fragt das einzelstaatliche Gericht, ob „ein Mitgliedstaat eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) zur Zweiten Richtlinie angenommen hat, wenn er gesetzlich bestimmt hat, daß eine Umsatzsteuer unter anderem für von Unternehmern ausgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, und das Gesetz den Begriff Unternehmer lediglich mit den Worten ‚jeder, der selbständig ein Gewerbe ausübt‘ definiert, der Entstehungsgeschichte des Gesetzes jedoch zu entnehmen ist, daß unter den Begriff Unternehmer auch eine Gesamtheit von Personen fallen kann, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind“; die dritte Frage lautet wie folgt: „Falls die erste Frage bejaht wird: Haben die Niederlande die in Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) zur Zweiten Richtlinie vorgesehene Konsultation durchgeführt?“ Diese Frage stellt insofern eine Fortsetzung der ersten dar, als eine verneinende Antwort auf diese dritte Frage dazu führen kann, die Wirkungen einer bejahenden Antwort auf die erste Frage zu vernichten, weil die in der dritten Frage angezogene Bestimmung den Mitgliedstaaten vorschreibt, die Kommission zu konsultieren, wenn sie die Rechtsfigur der steuerlichen Einheit einführen wollen.
- 5 Für die Beantwortung dieser Fragen ist zunächst in Erinnerung zu rufen, daß nach Artikel 2 der Zweiten Richtlinie „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein *Steuerpflichtiger* im Inland gegen Entgelt ausführt“ der Mehrwertsteuer unterliegen — und zwar beginnend mit dem 1. Januar 1972, dem Tag, ab dem die Mitgliedstaaten die Vorschriften dieser Richtlinie durchführen müssen — und daß nach Artikel 4 als „Steuerpflichtiger“ gilt, „wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, *selbständig* Leistungen erbringt, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehören“.
- 6 Der Begriff „selbständig“ wird in Anhang A — nach Artikel 20 der Richtlinie deren Bestandteil — unter 2 (zu Art. 4), Absatz 4, dahin erläutert, daß er „es den einzelnen Mitgliedstaaten . . . [gestattet], Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“.
- 7 Wie das innerstaatliche Gericht feststellt, gehörte die damit beschriebene Rechtsfigur der sogenannten „fiscale eenheid van de onderneming“ (steuer-

liche Unternehmenseinheit, umsatzsteuerliche Organschaft) vor der Einführung des Mehrwertsteuersystems zum herkömmlichen Rechtssystem der Niederlande, und „die Entstehungsgeschichte des niederländischen Umsatzsteuergesetzes 1968 zeigt, daß der Gesetzgeber dem Begriff Unternehmer, wie er in Artikel 7 Absatz 1 dieses Gesetzes definiert wird, keinen anderen Inhalt geben wollte“ (Urteil des Hoge Raad vom 6. 9. 1978, van Paassen).

- 8 Nach Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) war diese Regelung für ein einzelstaatliches Gesetz zur Übernahme der Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie in die innerstaatliche Rechtsordnung ausdrücklich zugelassen unter der Voraussetzung, daß der Mitgliedstaat vorher die in Artikel 16 der Richtlinie vorgesehene Konsultation durchführt.
- 9 Es kommt deshalb auf die Frage an, ob die niederländische Regierung ihre Maßnahmen zur Transformation der Mehrwertsteuerrichtlinien in die innerstaatliche Rechtsordnung der Kommission gemäß Artikel 16 zur Kenntnis gebracht hat.
- 10 Zwar schreibt Artikel 16 kein besonderes Verfahren vor hinsichtlich der Form, in der sich ein Mitgliedstaat an die Kommission wenden muß, er verlangt aber, daß dies „rechtzeitig“ geschieht, das heißt, daß der Kommission eine angemessene Frist zur Prüfung der ihr übersandten Unterlagen gelassen wird, daß sie weiß, zu welchem Zweck der Mitgliedstaat sie ihr übersandt hat, und daß die Unterlagen so vollständig informieren, daß die Kommission gegebenenfalls — nach Artikel 101 EWG-Vertrag — feststellen kann, daß vorhandene Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist.
- 11 Der von der niederländischen Regierung übergebene Schriftwechsel betreffend die Entstehungsgeschichte und die Veröffentlichung des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1968 besteht aus drei Schreiben:
 1. einem Schreiben vom 3. November 1967, das „den Gesetzentwurf nebst Begründung und Anlage im Zusammenhang mit den Vorschriften der Richtlinien des Rates vom 11. April 1967 . . .“ zur Kenntnis bringt,
 2. einem Schreiben vom 24. April 1968, das die Änderungen zu dem Gesetzentwurf mitteilt und erklärt, es werde „im Zusammenhang mit den Vorschriften der Richtlinien des Rates vom 11. April 1967 . . .“ übersandt,

3. einem Schreiben vom 16. Juli 1968, mit dem der Kommission das niederländische Staatsblad 329 mit der Bekanntmachung des Gesetzes vom 28. Juni 1968 übersandt wurde und in dem es ausdrücklich heißt: „Mit diesem Schreiben soll den Vorschriften der Richtlinien des Rates genügt werden, die in einer Reihe von Vorschriften die Durchführung von Konsultationen vorsehen, bei denen sich der betroffene Mitgliedstaat rechtzeitig an die Kommission wendet“; in diesem Begleitschreiben wurde eine Reihe von Punkten angeführt, zu denen eine Stellungnahme erbeten wurde, die im vorliegenden Fall aufgeworfene Frage — Freistellung von der Mehrwertsteuer bei „steuerlicher Einheit“ — kam in dieser Aufzählung jedoch nicht vor.

Es ist jedoch festzustellen,

1. daß dieser ganze Schriftwechsel, obwohl der Ausdruck „Konsultation“ erst im letzten Schreiben verwendet wurde, allein die Erfüllung der Konsultationspflicht zum Gegenstand hatte, da außer den Ersuchen um Konsultation keine einzige Vorschrift der Richtlinien eine Vorlage der nationalen Rechtsvorschriften an die Kommission vorschrieb,
 2. daß die Kommission über die neue niederländische Mehrwertsteuergesetzgebung vollständig informiert wurde, da sie den Gesetzentwurf, die zugehörigen Änderungen, den endgültigen Text und die namentlich hinsichtlich des Begriffs „Unternehmer“, der die Rechtsfigur der steuerlichen Einheit umfaßt, sehr ausführliche Begründung zum Gesetzentwurf erhalten hat (Beilagen zu den Verhandlungen der Zweiten Kammer 1967-1968-9234, Nr. 3, S. 31, rechte Spalte, vorletzter Absatz),
 3. daß die niederländische Regierung rechtzeitig an die Kommission herangetreten ist, da das letzte Schreiben vom Juli 1968 stammt, während die Richtlinie erst vom 1. Januar 1972 an durchzuführen war und die Kommission deshalb mehr als drei Jahre Zeit hatte, der niederländischen Regierung die erforderlichen Hinweise zu geben.
- 12 Nach alledem ist festzustellen, daß die niederländische Regierung die in Artikel 16 und in Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) der Zweiten Richtlinie formulierten Forderungen für die Beibehaltung der Rechtsfigur der steuerlichen Unternehmenseinheit in ihrer Rechtsordnung erfüllt hat.

- 13 Auf die erste und die dritte Frage ist deshalb zu antworten, daß ein Mitgliedstaat eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) Absatz zur Zweiten Richtlinie angenommen hat, wenn er nach Durchführung der in Artikel 16 der Richtlinie vorgesehenen Konsultation gesetzlich bestimmt hat, daß eine Umsatzsteuer unter anderem für von Unternehmern ausgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erhoben wird, obwohl das Gesetz den Begriff Unternehmer lediglich mit den Worten „jeder, der selbständig ein Gewerbe ausübt“ definiert.
- 14 Da die erste und die dritte Frage des einzelstaatlichen Gerichts zusammen bejaht worden sind, brauchen die zweite und die vierte Frage nicht mehr beantwortet zu werden.

Kosten

- 15 Die Auslagen der Regierungen der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem einzelstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Hoge Raad mit Urteilen vom 6. September und 11. Oktober 1978 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Ein Mitgliedstaat hat eine Regelung im Sinne von Anhang A Nr. 2 (zu Art. 4) Absatz 4 zur Zweiten Richtlinie angenommen, wenn er nach Durchführung der in Artikel 16 der Richtlinie vorgesehenen Konsultation gesetzlich bestimmt hat, daß eine Umsatzsteuer unter anderem für von Unternehmern durchgeführte Lieferungen von Gegenständen und

Dienstleistungen erhoben wird, obwohl das Gesetz den Begriff Unternehmer lediglich mit den Worten „jeder, der selbständig ein Gewerbe ausübt“ definiert.

Kutscher	Mertens de Wilmars	Mackenzie Stuart	
Pescatore	Sørensen	O'Keeffe	Touffait

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. Juni 1979.

Der Kanzler
A. Van Houtte

Der Präsident
H. Kutscher

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 8. MAI 1979

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

Am 11. April 1967 hat der Rat, gestützt auf die Artikel 99 und 100 des EWG-Vertrags, die Erste und Zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erlassen (Richtlinien 67/227/EWG und 67/228/EWG, ABl. Nr. 71 vom 14. 4. 1967, S. 1301 und 1303). Aufgrund dieser Harmonisierungsrichtlinien sollten die kumulativen Mehrphasensteuersysteme beseitigt und ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem durch alle Mitgliedstaaten so bald als möglich, spätestens aber zum 1. Januar 1970, eingeführt werden; dieser Termin wurde später durch die Dritte Mehrwertsteuer-

richtlinie auf den 1. Januar 1972 verschoben.

In Befolgung der Zweiten Richtlinie hat das Königreich der Niederlande am 28. Juni 1968 ein Gesetz über die Ersetzung der geltenden Umsatzsteuer durch das Mehrwertsteuersystem erlassen, das am 1. Januar 1969 in Kraft getreten ist (*Wet op de Omzetbelasting 1968*, Staatsblad 329).

Zwischen den Parteien der Ausgangsverfahren, die den verbundenen Rechtssachen zugrunde liegen, besteht Streit, ob der in diesem Gesetz verwendete Begriff des steuerpflichtigen Unternehmers mit der Zweiten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Umsatzsteuern in Einklang steht, die in Artikel 4 bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu er-