SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS L. A. GEELHOED

vom 14. November 2002 [1]

I — Einleitung

1. In dieser Sache hat der deutsche Bundesgerichtshof zwei Fragen über die Auslegung 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 [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vorgelegt. Den tatsächlichen Hintergrund dieser Fragen bilden mehrere Auftritte der drei Tenöre Luciano Pavarotti, Placido Domingo und José Carreras. Inwiefern ist wegen dieser Auftritte Mehrwertsteuer zu entrichten?

2. Speziell betreffen die vorgelegten Fragen die Bestimmung in Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie, die eine Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorsieht. Befreit werden dort unter anderem kulturelle Dienstleistungen, die von kulturellen Einrichtungen * erbracht werden. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob Solisten eine kulturelle Einrichtung darstellen können. Ferner fragt das vorlegende Gericht, ob Auftritte von Solisten mit vorwiegend kommerziellem Zweck als dem Gemeinwohl dienend angesehen werden können.

3. Die Vorlagefragen geben dem Gerichtshof Gelegenheit, seine Rechtsprechung aus dem Urteil Gregg [3] zu präzisieren. Dort hat er entschieden, dass — unter bestimmten Umständen — auch natürliche Personen eine soziale Einrichtung im Sinne von Artikel 13 Buchstabe A der Sechsten Richtlinie darstellen können.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

4. Artikel 13 Teil A Absatz 1 verpflichtet die Mitgliedstaaten, bestimmte dem Ge-

1 — Originalsprache: Niederländisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

* — AdÜ: Die niederländische Fassung von Artikel 13 Teil A Buchstabe n der Sechsten Richtlinie spricht von „kulturellen Einrichtungen" („culturele instellingen"), wo in der deutschen das Wort „Einrichtungen" allein verwendet wird. Vgl. insbesondere unten, Nrn. 55 ff.

3 — Urteil des Gerichtshofes vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947).

meinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien. Soweit hier von Interesse, lautet die Bestimmung wie folgt: „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:

...

n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden."

5. Artikel 13 Teil A Absatz 2 bestimmt:

„a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben... und n vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung 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 angewandt 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 angewandt werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.

— Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer

unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

b) Von der in Absatz 1 Buchstaben... und n vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

— sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

— sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden."

6. Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b bestimmt:

„Während der in Absatz 4 genannten Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

...

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien."

7. Anhang F enthält eine Liste der gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b möglichen Befreiungen. Nummer 2 des Anhangs bestimmt:

„Dienstleistungen der Autoren, Künstler und Interpreten von Kunstwerken sowie Dienstleistungen von Rechtsanwälten und Angehörigen anderer freier Berufe, mit Ausnahme der ärztlichen oder arztähnlichen Heilberufe ..."

B — *Nationales Recht*

8. Maßgeblich für das Ausgangsverfahren ist in erster Linie das Umsatzsteuergesetz (im Folgenden: UStG) [4].

9. § 4 UStG enthält Steuerbefreiungen für bestimmte Lieferungen und Dienst-

4 — In der Fassung vom 24. März 1999, BGBl. I, S. 402.

leistungen. Gemäß Nummer 20 Buchstabe a sind Umsätze bestimmter öffentlicher Einrichtungen, nämlich von Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles, Chören, Museen, botanischen Gärten, zoologischen Gärten, Tierparks, Archiven, Büchereien sowie Denkmälern der Bau- und Gartenbaukunst, steuerfrei. Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer (privater Einrichtungen), wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die genannten öffentlichen Einrichtungen erfüllen.

10. Gemäß § 4 Nummer 20 Buchstabe b UStG ist auch die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer steuerfrei, wenn die Darbietungen von den in Artikel 4 Nummer 20 Buchstabe a genannten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden.

11. § 12 Nummer 7 Buchstabe a UStG sieht einen ermäßigten Steuersatz für die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer vor.

12. § 18 regelt das Besteuerungsverfahren. Zur Sicherung des Steueranspruchs kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung für bestimmte Umsätze — darunter die eines im Ausland ansässigen Unternehmers — festlegen, dass die Steuer durch den Leistungsempfänger einzubehalten und abzuführen ist. Das Bundesministerium der Finanzen hat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht.

13. Die Umsatzsteuerrichtlinien enthalten Anweisungen für die Verwaltung auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung. Sie enthalten u. a. folgende Auslegung von § 4 Nummer 20 UStG:

— Zu den Orchestern, Kammermusikensembles und Chören gehören alle Musiker- und Gesangsgruppen, die aus zwei oder mehr Mitwirkenden bestehen. Auf die Art der Musik kommt es nicht an; es kann sich auch um Unterhaltungsmusik handeln.

— Die Steuerbefreiung für die Aufführung von Konzerten wird durch die Mitwirkung von Solisten nicht ausgeschlossen, wenn der Gesamtcharakter der Darbietung als Konzert erhalten bleibt. Das gilt entsprechend für die Veranstaltung von Konzerten.

III — Sachverhalt und Verfahren

14. Der Angeklagte im Ausgangsverfahren, Herr Matthias Hoffmann, betrieb seit 1971 ein Konzertbüro für Popmusik- und später auch Klassikkonzerte. Anfang der neunziger Jahre wurde er zu einem der bedeutendsten Konzertveranstalter Deutschlands. In den Jahren 1996/97 organisierte er die Welttournee der drei Tenöre Luciano Pavarotti, Placido Domingo und José Carreras. Zwei Konzerte dieser Welttournee fanden in Deutschland statt.

15. Herr Hoffmann zog von den an die drei Solisten gezahlten Gagen keine Umsatzsteuer ab und führte auch keine an die deutschen Finanzbehörden ab. Hierzu wäre er aufgrund des UStG [5] verpflichtet gewesen, da die Umsatzsteuerpflichtigen (die drei Solisten) im Ausland ansässig waren.

16. Herr Hoffmann ist wegen Steuerhinterziehung u. a. aufgrund dieses Sachverhalts angeklagt. Mit Urteil vom 22. Dezember 1998 hat ihn das Landgericht zu einer Gefängnisstrafe verurteilt.

17. Soweit hier von Belang, begründet das Landgericht die Verurteilung wie folgt. Die Steuerbefreiung in § 4 Nummer 20 Buchstabe a sei auf Solisten nicht anwendbar, da es sich bei Solisten nicht um Einrichtungen im Sinne dieser Vorschrift handele. Bei den Auftritten der drei Tenöre habe die jeweilige Einzelpersönlichkeit und nicht eine Gesamtdarbietung der Künstler im Vordergrund gestanden. Auch sei mit jedem von ihnen ein gesonderter Vertrag abgeschlossen worden. Selbst bei der weiten Auslegung der Umsatzsteuerrichtlinien müssten Einrichtungen im Sinne von § 4 Nummer 20 Buchstabe a zumindest aus zwei Mitwirkenden bestehen.

18. Einen Verstoß dieser Auslegung des nationalen Rechts gegen Artikel 13 der Sechsten Richtlinie sieht das Landgericht nicht. Artikel 13 Buchstabe A Absatz 2 stelle es nämlich in das Ermessen der Mitgliedstaaten, die Mehrwertsteuerbefreiung für nichtöffentliche Einrichtungen von Bedingungen abhängig zu machen. Solche Bedingungen seien u. a., dass keine systematische Gewinnerzielung erstrebt werden dürfe und dass Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich und ohne Vergütung erfolgten. Dies zeige, dass die Steuerbefreiung der Sechsten Richtlinie in erster Linie für wirtschaftlich schwache, dem Gemeinwohl verpflichtete Einrichtungen bestimmt sei.

5 — Die Verpflichtung ergibt sich aus § 18 Absatz 8 des Gesetzes in Verbindung mit der zugehörigen Durchführungsverordnung. Im Verfahren vor dem Gerichtshof steht sie nicht zur Diskussion.

19. Im Übrigen stehe es den Mitgliedstaaten frei, die nach Artikel 13 Buchstabe A zulässigen Ausnahmen nicht auszuschöpfen. Sie seien ohnehin auf natürliche Personen nicht anwendbar.

20. Mit seiner Revision zum Bundesgerichtshof rügt Herr Hoffmann, dass die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße. Es liege eine rechtswidrige Diskriminierung vor. Zwar lasse die Sechste Richtlinie Ausnahmen von der üblichen Umsatzbesteuerung zu, wobei die „Ausfüllungskompetenz" dem nationalen Gesetzgeber obliege; die Umsetzung in nationales Recht dürfe jedoch nicht zu Ergebnissen führen, die der gemeinschaftsrechtlichen Zwecksetzung zuwiderliefen. Das Abstellen auf die Anzahl der beteiligten Personen widerspreche dem Zweck der Sechsten Richtlinie, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern und dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Der Angeklagte verweist insoweit auf die geänderte Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Einrichtungen sozialen Charakters, wonach gegenüber der früheren Rechtsansicht des Gerichtshofes [6] der Begriff der „Einrichtung" nicht mehr nur auf juristische, sondern auch auf natürliche Personen anwendbar sei (Urteil Gregg [7]).

21. Dem widerspricht die Staatsanwaltschaft im Ausgangsverfahren. Die Umsatzsteuerbefreiung diene der Subventionierung bestimmter öffentlicher Einrichtungen. Diese hänge damit zusammen, dass die Öffentlichkeit nicht bereit sei, höhere Preise für kulturelle Darbietungen zu bezahlen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes erlaube sehr wohl die Subventionierung von Unternehmern mit Hilfe von Steuerbegünstigungen. Untersagt sei nach der Rechtsprechung lediglich die Benachteiligung von Unternehmern aufgrund ihrer Rechtsform. Entscheidend sei daher, ob die Künstler im vorliegenden Fall staatlich geförderten Einrichtungen gleichzustellen seien.

22. Der Bundesgerichtshof hat daher mit Beschluss vom 5. April 2000, eingetragen in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes am 17. April 2000, um Vorabentscheidung zu folgenden Fragen ersucht:

1. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass der dort verwendete Begriff der „anderen... aner-

6 — Urteil des Gerichtshofes vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffion, Slg. 1995, I-2341).

7 — Zitiert in Fußnote 3.

kannten Einrichtung" auch einen Solisten erfasst, der kulturelle Dienstleistungen erbringt?

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Ergeben sich Einschränkungen aus der in Artikel 13 Teil A gewählten Überschrift „... dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten", etwa wenn die Solisteneinsätze vorrangig Vermarktungszwecken dienen?

23. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Herr Hoffmann, die Kommission, die deutsche und die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs schriftliche Erklärungen eingereicht. In der mündlichen Verhandlung am 3. Oktober 2002 haben die Kommission und die deutsche Regierung ihre Standpunkte mündlich erläutert.

IV — Rechtsprechung

A — *Allgemeines*

24. Die Sechste Richtlinie hat bekanntlich Anlass zu zahlreichen Urteilen des Gerichtshofes gegeben. Dies gilt sowohl für die Richtlinie im Allgemeinen als auch für Artikel 13 Teil A im Besonderen.

25. Diese Vielzahl an Verfahren rührt meines Erachtens aus der Struktur der Sechsten Richtlinie her. Diese ist sehr detailliert, insbesondere in der Umschreibung der zahlreichen Ausnahmen von ihrem Hauptgrundsatz, dass alle Umsätze mehrwertsteuerpflichtig sind. Diese Ausführlichkeit führt indessen nicht dazu, dass die Reichweite der Ausnahmetatbestände damit aus sich selbst heraus verständlich ist, und sicherlich auch nicht dazu, dass alle — auch zukünftigen — Sachverhalte vom Wortlaut der Richtlinie haben erfasst werden können. Im Gegenteil ist eine detaillierte Regelung wie diese nicht geeignet, eine sich ständig verändernde Wirklichkeit zu erfassen. Dies gilt umso mehr, als die Regelung selbst juristische und gesellschaftliche Anpassungen zum Zwecke der Steuervermeidung hervorrufen kann.

26. Die Grundlinie der Rechtsprechung des Gerichtshofes hängt mit den kurz dargestellten Merkmalen zusammen. Einerseits handelt es sich dabei um eine strikte Linie. Andererseits orientiert sich der Gerichtshof an dem Ziel, das der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der Schaffung bestimmter Rechtsbegriffe verfolgt hat. Diese Rechtsprechung des Gerichtshofes gibt die Richtung dieser Schlussanträge vor.

27. In einem kürzlich ergangen Urteil Kommission/Deutschland [8] führt der Gerichtshof einige für das vorliegende Verfahren maßgebliche Gesichtspunkte auf. Zunächst stellt er fest, dass Artikel 2 der Sechsten Richtlinie eine Bestimmung der Mehrwertsteuerpflicht an sich enthält. In Artikel 2 wird festgelegt, welche Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, nämlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, sowie die Einfuhr von Gegenständen. Die Sechste Richtlinie sieht für bestimmte Kategorien dieser Umsätze, namentlich in Abschnitt X, zu dem Artikel 13 gehört, Befreiungen von der Mehrwertsteuer vor. Soweit eine Steuerbefreiung in der Sechsten Richtlinie nicht vorgesehen ist, stellt sie eine Abweichung von der allgemeinen Regel des Artikels 2 der Richtlinie dar. Eine solche Abweichung kann nur dann mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen, wenn sie nach den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zulässig ist.

28. In dieser Hinsicht legt der Gerichtshof die Sechste Richtlinie also eng aus, indem er nur Befreiungen zulässt, die dort ausdrücklich vorgesehen sind. Diese Auslegung ergibt sich aus einem der wichtigen Grundsätze, die der Gemeinschaftsgesetzgeber bei Erlass der Sechsten Richtlinie verfolgte. Es handelt sich um den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Ausnahmen von der erfolgten Harmonisierung in diesem Zusammenhang müssen eng ausgelegt werden, weil sie zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen in den Mitgliedstaaten führen [9].

29. Ein zweiter Grundsatz, den der Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgt, besteht in der steuerlichen Neutralität. Sie soll gewährleisten, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen [10].

30. Ich komme in diesem Punkt auf das Urteil Kommission/Deutschland zurück. Dort stellt der Gerichtshof fest, dass die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe darstellen, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen. Außerdem sollen durch Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden. Durch diese Vorschrift werden jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr

8 — Urteil des Gerichtshofes vom 20. Juni 2002 in der Rechtssache C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnrn. 38 f.

9 — Siehe hierzu u. a. meine Schlussanträge in den Rechtssachen C-345/99 und C-40/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-4493, Nrn. 35 ff.), in denen das Urteil am 14. Juni 2001 ergangen ist (Slg. 2001, I-4539).

10 — Siehe u. a. Urteile des Gerichtshofes vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelmann, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission /Frankreich, Slg. 1988, 4749, Randnr. 15) und vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15).

genau beschrieben sind [11]. Die meisten dieser Steuerbefreiungen — darunter die hier einschlägige nach Buchstabe n — betreffen Einrichtungen, die dem Gemeinwohl dienende soziale, kulturelle, religiöse, sportliche oder ähnliche Zwecke verfolgen. Sie bezwecken somit, bestimmte Einrichtungen, deren Tätigkeiten auf andere als kommerzielle Zwecke ausgerichtet sind, in Bezug auf die Mehrwertsteuer günstiger zu behandeln [12].

B — *Artikel 13 Teil A Absatz 1*

31. Hinsichtlich der Befreiungen für kulturelle Tätigkeiten verweise ich auf meine Schlussanträge in der Rechtssache Kommission/Finnland, in denen ich zu dem Ergebnis gelangt bin, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber sich für ein ausgewogenes System der Mehrwertsteuererhebung auf Kunst entschieden hat [13]. Bestimmte kulturelle Tätigkeiten können aufgrund von Artikel 13 der Sechsten Richtlinie gänzlich, andere für eine Übergangszeit von der Mehrwertsteuer befreit werden, und wiederum für andere können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Mehrwertsteuertarif vorsehen.

32. Die in Artikel 13 geregelten Befreiungen gelten zugunsten von Tätigkeiten, die bestimmten Zwecken dienen. Diese Tätigkeiten werden nicht immer anhand sauberer materieller oder funktioneller Begriffe definiert. Die meisten Bestimmungen — so auch die nach Buchstabe n — regeln außerdem, welche Wirtschaftsteilnehmer die von der Steuer befreiten Umsätze erbringen können [14].

33. In diesem Zusammenhang ist das Urteil Gregg [15] von Bedeutung, in dem der Gerichtshof die auf Umsätze von Einrichtungen beschränkten Steuerbefreiungen ausgelegt hat. Der Gerichtshof stellt fest, dass der Begriff der Einrichtung grundsätzlich weit genug sei, um auch natürliche Personen zu erfassen. Der Gemeinschaftsgesetzgeber habe mit der Verwendung des Begriffes Einrichtung nicht beabsichtigt, die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen auf Umsätze juristischer Personen zu beschränken, sondern wollte den Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiungen auch auf Umsätze natürlicher Personen erstrecken. Der Begriff „Einrichtung" lege zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe, die eine bestimmte Funktion erfülle. Dieses Merkmal treffe aber nicht nur auf juristische Personen zu, sondern auch auf eine oder mehrere natürliche Personen, die ein Unternehmen betrieben.

11 — Randnrn. 44 und 45 des Urteils Kommission/Deutschland.

12 — Urteil des Gerichtshofes vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-174/00 (Kennemer Golf, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 19).

13 — Schlussanträge vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-169/00 (Kommission/Finnland, Slg. 2001, I-2433).

14 — Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 13) sowie Urteil Gregg, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 13.

15 — Zitiert in Fußnote 3.

34. Der Gerichtshof begründet seine weite Auslegung zu diesem Punkt mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirkten, dürften bei deren Mehrwertsteuererhebung nicht aufgrund ihrer Rechtsform unterschiedlich behandelt werden [16].

35. Wie der Gerichtshof in seinem Urteil Kommission/Spanien entschieden hat, dürfen die Mitgliedstaaten vorbehaltlich Artikel 13 Teil A Absatz 2 keine Bedingungen für die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 niedergelegten Befreiungen festlegen. Gestattet sind nur solche Bedingungen, die eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen gewährleisten sollen und sich auf Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen beziehen [17].

C — *Artikel 13 Teil A Absatz 2*

36. Artikel 13 Teil A Absatz 2 enthält zusätzliche Bedingungen, die die Mitgliedstaaten für die Gewährung bestimmter in Artikel 13 Teil A Absatz 1 genannter Befreiungen vorsehen können. Die Bedingungen können nur vorgesehen werden, wenn die Befreiung keine Einrichtung des öffentlichen Rechts betrifft. Die Aufzählung in Artikel 13 Teil A Absatz 2 ist abschließend [18].

37. Hier geht es namentlich um die in den ersten beiden Gedankenstrichen von Absatz 2 enthaltenen Bedingungen. Es stellt sich die Frage, welches Ermessen dem nationalen Gesetzgeber durch die dortige Regelung eingeräumt wird. In diesem Zusammenhang sind zwei kürzlich ergangene Urteile vom 21. März 2002 von Bedeutung, nämlich das Urteil Kennemer Golf [19] und das Urteil Zoological Society of London [20].

38. Das Urteil Kennemer Golf betrifft die Auslegung der Bedingung des ersten Gedankenstrichs. Der Gerichtshof stellt fest, dass es sich um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handeln müsse. Dies schließe nicht aus, dass am Ende des Haushaltsjahres ein Überschuss erzielt wird, ausgeschlossen ist aber ein Streben nach Gewinnen im Sinne von finanziellen Vorteilen für die Mitglieder der Einrichtung.

39. Das Urteil Zoological Society of London betrifft die Bedingung des zweiten

16 — Siehe in diesem Sinne auch das Urteil des Gerichtshofes vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler, Slg. 2003, I-6833, Randnr. 30).

17 — Urteil vom 7. Mai 1998 in der Rechtssache C-124/96 (Kommission/Spanien, Slg. 1998, I-2501, Randnrn. 11 und 12).

18 — Dies ergibt sich aus dem Urteil Kommission/Spanien, zitiert in Fußnote 17, Randnr. 18.

19 — Zitiert in Fußnote 12, insbesondere Randnrn. 32 ff.

20 — Urteil des Gerichtshofes vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-267/00 (Zoological Society, Slg. 2002, I-3353, insbesondere Randnrn. 20 ff.).

Gedankenstrichs. Die zusätzliche Bedingung, wonach eine Einrichtung im Wesentlichen ehrenamtlich geleitet und verwaltet werden muss, legt der Gerichtshof im Licht des rechtlichen Kontextes der Bedingung aus. Der Gemeinschaftsgesetzgeber habe eine Unterscheidung zwischen den Tätigkeiten der kommerziellen Unternehmen und denen von Einrichtungen treffen wollen, deren Ziel nicht die Erwirtschaftung von Gewinnen für ihre Mitglieder sei. Durch diese Bedingung solle also die Vergünstigung der Mehrwertsteuerbefreiung den Einrichtungen, die keine kommerziellen Ziele haben, vorbehalten werden, indem verlangt werde, dass die an der Leitung und Verwaltung solcher Einrichtungen beteiligten Personen kein finanzielles Eigeninteresse aufgrund einer Vergütung, einer Gewinnverteilung oder irgendeines anderen, auch nur mittelbaren finanziellen Interesses an der Einrichtung hätten.

40. Im Kern eröffnet der zweite Absatz den Mitgliedstaaten im Bereich der Steuerbefreiung nicht öffentlich-rechtlicher Einrichtungen also die Möglichkeit, um des Gemeinwohls willen eine zusätzliche Bedingung festzulegen. Der Gemeinschaftsgesetzgeber geht daher offenbar davon aus, dass die Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Einrichtungen per se dem Gemeinwohl dienen.

41. Gleichzeitig geht der Gemeinschaftsgesetzgeber davon aus, dass nichtkommerzielle Einrichtungen eher dem Gemeinwohl dienen als kommerzielle. Der Gemeinschaftsgesetzgeber räumt deshalb den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Befugnis ein, beide Kategorien in steuerlicher Hinsicht unterschiedlich zu behandeln. Diese Befugnis geht so weit, dass die Steuerbefreiungen sogar zu Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der kommerziellen Unternehmen führen dürfen, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Die im vierten Gedankenstrich formulierte Bedingung — die einer Wettbewerbsverzerrung entgegenwirken soll — ist nämlich fakultativ.

V — Beantwortung der ersten Frage

A — *Beurteilungsrahmen*

42. Die erste Frage bezieht sich auf den Begriff „kulturelle Einrichtung“ [21] im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie. Kann auch ein Solist — also eine natürliche Person — eine Einrichtung darstellen? Diese Frage kann nicht beantwortet werden, ohne zuvor den Inhalt und die Reichweite der Begriffe „kulturelle Dienstleistung“ und „kulturelle Einrichtung“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie näher zu bestimmen.

21 — [Betrifft das Niederländische.]

43. Der Ordnung halber weise ich darauf hin, dass Artikel 13 Teil A Absatz 2 hier keine Rolle spielt. Abgesehen davon, dass das nationale Gericht mit seiner Frage auf Absatz 1 abzielt, eröffnet Absatz 2 den Mitgliedstaaten nicht die Befugnis, Bedingungen für den (Mindest-)Umfang einer Einrichtung festzulegen. Die Liste der in Absatz 2 aufgezählten Bedingungen ist vielmehr abschließend.

44. Meine Auslegung erfolgt in vier Schritten. Zunächst muss festgestellt werden, welche kulturellen Dienstleistungen unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n fallen. Denn kulturelle Dienstleistungen kommen nur dann für eine Steuerbefreiung in Betracht, wenn sie durch bestimmte kulturelle Einrichtungen erbracht werden. Der zweite Schritt betrifft die Bedeutung dieser Beschränkung auf bestimmte Einrichtungen.

45. Als dritten Schritt werde ich den Kern der gestellten Frage erörtern, nämlich ob eine natürliche Person als Einrichtung angesehen werden kann. Der vierte Schritt hängt mit der durch den deutschen Gesetzgeber vorgenommenen Ergänzung dieses autonomen Rechtsbegriffs zusammen. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n eröffnet den Mitgliedstaaten — ebenso wie Absatz 2 — einen Ermessenspielraum bezüglich nicht öffentlich-rechtlicher Einrichtungen. Die Mehrwertsteuerbefreiung kann nämlich nur kulturellen Einrichtungen gewährt werden, die durch den betreffenden Mitgliedstaat anerkannt sind. Der Gerichtshof muss darüber entscheiden, ob der nationale Gesetzgeber als Voraussetzung für die Anerkennung einer kulturellen Einrichtung einen Mindestumfang dieser Einrichtung festlegen kann.

46. Die beschriebenen Schritte vollziehe ich im Licht der Hauptlinien der Rechtsprechung, die ich im letzten Abschnitt wiedergegeben habe: Die Bestimmungen in Artikel 13 Teil A sind autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die — soweit es um die Reichweite der Steuerbefreiungen geht — eng auszulegen sind. Den Kern von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n bildet die Steuerbefreiung bestimmter kultureller Tätigkeiten. Hieraus ergibt sich die Beschränkung auf bestimmte Einrichtungen. Der Spielraum für eine Unterscheidung zwischen Einrichtungen, die für eine Steuerbefreiung in Betracht kommen, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, ist dabei anhand des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu beurteilen.

B — *Kulturelle Dienstleistungen*

47. Wie bereits in Nummer 31 dargestellt, hat sich der Gemeinschaftsgesetzgeber für ein ausgewogenes System der Mehrwertsteuererhebung auf Kunst entschieden. Nicht alle, sondern nur bestimmte kulturelle Dienstleistungen fallen unter die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A.

Angeregt durch die Erklärungen der Kommission unterscheide ich hier, wo es um klassische Konzerte geht, zwei unterschiedliche Dienstleistungen. Die erste Dienstleistung richtet sich an die Konzertbesucher als Gegenleistung für den Erwerb einer Eintrittskarte. Der Erwerb der Eintrittskarte gibt den Besuchern einen Anspruch auf einen Konzertbesuch, also mit anderen Worten einen Anspruch darauf, eine kulturelle Dienstleistung zu erhalten. Diesen Anspruch können sie gegenüber ihrem Vertragspartner geltend machen, unabhängig davon, ob es sich hierbei um das Theater, in dem das Konzert stattfindet, einen unabhängigen Veranstalter wie den Angeklagten im Ausgangsverfahren oder die Musiker selbst handelt. Wie sich aus der Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie [22] ergibt, sind kulturelle Dienstleistungen jedenfalls solche, die dem Publikum gegenüber erbracht werden. Die entsprechende Gegenleistung besteht in dem durch das Publikum bezahlten Entgelt. Es besteht kein Zweifel, dass derartige Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern die übrigen Bedingungen des Artikels 13 Teil A erfüllt sind. Diesem Ergebnis wird im vorliegenden Verfahren auch nicht widersprochen.

48. Die Dienstleistungen, die Herr Hoffmann dem Publikum gegenüber erbracht hat (und die ihren Ausdruck im Verkauf von Eintrittskarten findet) waren von der Mehrwertsteuer befreit, wie sich aus dem dem unstreitigen Vorbringen beim Gerichtshof ergibt. Das Ausgangsverfahren betrifft aber noch eine andere Dienstleistung. Hierbei geht es um die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Gage, die Hoffmann, der Angeklagte im Ausgangsverfahren, den drei Solisten gezahlt hat. Zur Beantwortung der Vorlagefrage ist es notwendig zu klären, ob auch die Dienstleistung, die auf der durch den ausführenden Künstler eingegangenen Auftrittsverpflichtung gegenüber dem Veranstalter beruht, unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n fällt.

49. Aus der Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie ergibt sich nicht eindeutig, dass auch diese Dienstleistung von der Mehrwertsteuer befreit sein soll. Darüber hinaus war für eine Übergangszeit eine besondere Mehrwertsteuerbefreiung für ausführende Künstler (Interpreten) in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Anhang F Nummer 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehen. Ferner kann gemäß Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie [23] ein ermäßigter Steuersatz gewährt werden. Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass Tatbestände der Mehrwertsteuerbefreiung eng auszulegen sind, spricht all dies dafür, auf die Dienstleistung der oben genannten Art nicht die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A anzuwenden.

50. Auffallend ist demgegenüber, dass im vorliegenden Verfahren vor dem Gerichtshof die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Gagen ausführender Künstler als solche nicht streitig ist. So ist auch die deutsche Regierung der Auf-

22 — Siehe hierzu ausführlich Terra und Kajus: „Commentary on the Value Added Tax of the european community", *IBFD Publications* 1993, Volume 2, S. 83.

23 — In der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47).

fassung, dass ausführenden Künstlern auch nach Ablauf der in Artikel 28 Absatz 3 bestimmten Übergangszeit noch eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt werden kann, sofern die Voraussetzungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n erfüllt seien. Im Grundsatz sieht das deutsche Recht diese Befreiung (außer für Solisten) auch vor. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission bekräftigt, dass nach ihrer Auffassung derartige Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit werden können. Nach Auffassung von Herrn Hoffmann ist die Dienstleistung derart eng mit der durch den Veranstalter gegenüber der Öffentlichkeit erbrachten Dienstleistung verknüpft, dass eine Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Künstlergage dem Zweck der Mehrwertsteuerbefreiung zuwiderliefe. Dieser Zweck bestehe gerade darin, durch eine steuerliche Maßnahme den Preis für eine kulturelle Dienstleistung niedrig zu halten.

51. Auch ich meine, dass unter den Umständen des Ausgangsfalls die Steuerbefreiung auch für die Dienstleistung eines ausführenden Künstlers gelten muss. Ebenso wie Herr Hoffmann stelle ich dabei auf die Verbindung zwischen der unmittelbar gegenüber der Öffentlichkeit erbrachten Dienstleistung und der von den Solisten Herrn Hoffmann erbrachten Dienstleistung ab. Beide Transaktionen hängen unmittelbar miteinander zusammen. Das Entgelt, das Herr Hoffmann den Solisten schuldet, ist Teil seiner Kosten, die üblicherweise unmittelbar auf das Publikum übergewälzt werden.

52. Wäre das Geschäft mit den Solisten nicht von der Mehrwertsteuer befreit und somit die zur Leistungserbringung durch Herrn Hoffmann notwendigen Kosten entsprechend belastet, würde hierdurch die Effektivität der gewährten Mehrwertsteuerbefreiung beeinträchtigt. Hierdurch würde der Zweck der Regelung — die ich an dieser Stelle als eine Begünstigung *bestimmter* kultureller Aktivitäten umschreiben möchte — verfehlt.

53. Ergänzen möchte ich Folgendes: Für Dienstleistungen ausführender Künstler galt die zeitlich befristete Mehrwertsteuerbefreiung gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Meine Auffassung zur Reichweite der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n geregelten Steuerbefreiung führt zu einer gewissen Überschneidung beider Vorschriften. Gleichzeitig besteht eine Überschneidung mit den Möglichkeiten der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes gemäß Artikel 12 Absatz 3. Das Bestehen dieser Überschneidungen als solches steht aber meiner Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n nicht entgegen. Wie sich nämlich aus § 12 UStG ergibt, führt die genannte Überschneidung nicht notwendig zu einer fehlenden Eindeutigkeit der zur Umsetzung notwendigen Gesetzgebung und damit zur Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen. Die genannte Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass nicht anerkannte Einrichtungen einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen.

C — *Kulturelle Einrichtungen*

54. Ich komme nunmehr zur Beschränkung der Steuerbefreiung auf kulturelle Dienstleistungen, die entweder durch öffentlich-rechtliche oder durch andere von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannte kulturelle Einrichtungen erbracht werden. Die Sechste Richtlinie regelt nicht nur, dass Tätigkeiten, die auf bestimmte Zwecke gerichtet sind, von der Mehrwertsteuer befreit sind, sondern auch — und dies stellt eine zusätzliche Bedingung dar —, welche Wirtschaftsteilnehmer die von der Steuer befreiten Leistungen erbringen können [24].

55. Folgende vier Gesichtspunkte sind bei der Auslegung dieser Beschränkung zu berücksichtigen:

— Was bedeutet die Beschränkung auf *kulturelle* Einrichtungen?

— Sind kommerzielle Einrichtungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen?

— Wie verhält sich diese Beschränkung zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität?

— Wie groß ist das Ermessen der Mitgliedstaaten bei der Nichtanerkennung von Einrichtungen?

56. Die Bedingung, dass eine Einrichtung kulturellen Charakter haben muss, ist so weit wie möglich entsprechend dem kulturellen Charakter der erbrachten Dienstleistung auszulegen [25]. Bezüglich des im Ausgangsverfahren streitigen Bereichs ist festzustellen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber vornehmlich Einrichtungen, in denen kulturelle Veranstaltungen stattfinden, wie Konzertsäle und Theater, vor Augen hatte. Da Konzertsäle und Theater sowohl öffentliche Einrichtungen als auch privatrechtlich organisiert sein können, war es notwendig, die Befreiung nicht auf öffentlich-rechtliche Einrichtungen zu beschränken. Denn Zweck der Regelung ist es nicht, öffentliche gegenüber privatrechtlichen Einrichtungen steuerlich günstiger zu behandeln. Die Sechste Richtlinie räumt daher den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, gleichartige privatrechtliche kulturelle Einrichtungen ebenfalls von der Steuer zu befreien. Als Beispiel weise ich auf die deutsche Gesetzgebung hin, die als Kriterium für die Befreiung privatrechtlicher Einrichtungen verlangt, dass diese die gleichen

24 — Gemäß der durch den Gerichtshof gebrauchten Formulierung, siehe Nr. 33 dieser Schlussanträge.

25 — Aus der Entstehungsgeschichte der Richtlinie, dargestellt in Terra und Kajus, angeführt in Fußnote 22, ergibt sich, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber insoweit keine begriffliche Unterscheidung beabsichtigte.

„kulturellen Aufgaben" wie die per se befreiten öffentlich-rechtlichen Einrichtungen erfüllen.

57. Die Befreiung ist aber nicht notwendig auf Konzertsäle und Theater beschränkt. Ausführende Künstler sind nicht ausgeschlossen, und hierzu besteht auch kein Anlass. Die kulturelle Leistung wird durch die Künstler erbracht. Diese Leistung fällt — wie ich bereits ausgeführt habe — unter den Begriff der kulturellen Dienstleistung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie. Kurz gesagt stellen alle Einrichtungen, die auf rechtmäßiger Grundlage kulturelle Dienstleistungen erbringen per definitionem kulturelle Einrichtungen dar.

58. Der zweite Gesichtspunkt betrifft die Frage, inwieweit kommerzielle Einrichtungen ausgeschlossen sind. Diese Frage ist vor allem wegen des Urteils Kennemer Golf [26] relevant, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die in Artikel 13 Teil A aufgeführten Befreiungen bezwecken, bestimmte Einrichtungen, deren Tätigkeiten auf andere als kommerzielle Zwecke ausgerichtet sind, in Bezug auf die Mehrwertsteuer günstiger zu behandeln. Ferner weise ich darauf hin, dass in der Richtlinie die durch die Mitgliedstaaten anerkannten Einrichtungen in einem Atemzug mit den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, die per se nicht kommerziell sind (sein sollen), genannt werden.

59. Unbeschadet dessen erlaubt die Sechste Richtlinie auch die Befreiung kommerzieller Einrichtungen. Hierzu verweise ich auf den Wortlaut der Sechsten Richtlinie, der kommerzielle Einrichtungen nicht ausschließt. Bedeutsamer noch ist die Tatsache, dass Artikel 13 Teil A Absatz 2 der Sechsten Richtlinie die Möglichkeit eröffnet, kommerzielle Einrichtungen auszuschließen. Damit sind die Mitgliedstaaten aufgrund von Absatz 2 berechtigt, aber nicht verpflichtet, kommerzielle Einrichtungen auszuschließen. In der deutschen Gesetzgebung, die dem Ausgangsfall zu Grunde liegt, ist von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht worden.

60. Zum dritten Gesichtspunkt. Die Sechste Richtlinie behandelt — wie gesehen — in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n nicht alle Steuerpflichtigen gleich. Die Steuerbefreiung kommt nur bestimmten Steuerpflichtigen zugute. Damit steht diese Regelung in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Es hat den Anschein, dass in Bezug auf bestimmte Tätigkeiten gleiche Sachverhalte steuerlich unterschiedlich behandelt werden [27]. In seinem Urteil Kennemer Golf [28] hat der Gerichtshof diese Ungleichbehandlung ausführlich gerechtfertigt. Daraus folgt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht immer ausschlaggebend ist.

26 — Siehe Nr. 38 dieser Schlussanträge.

27 — Siehe zu diesem Grundsatz Nr. 34 dieser Schlussanträge.

28 — Siehe Nrn. 37 ff. dieser Schlussanträge.

61. Der genannte Grundsatz steht einer Ungleichbehandlung gleichartiger, aber nicht gleicher Umsätze nicht entgegen. Ich habe insoweit schon in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Kommission/Finnland[29] darauf hingewiesen, dass die Sechste Richtlinie ein derart differenziertes System darstellt, dass in einigen Fällen Umsätze mit mehr oder weniger ähnlichem, aber nicht identischem Inhalt unterschiedlich behandelt werden. Die Sechste Richtlinie hat auf diese Weise zahlreiche Grenzfälle geschaffen, wobei die festgelegten Grenzen nicht immer naturgegeben sind. Dies gilt sicherlich für die in Artikel 13 Teil A aufgezählten Steuerbefreiungen, die nur bestimmte, aber eben nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten erfassen[30].

62. Hingegen verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität — so der Gerichtshof in seinem Urteil Gregg —, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung aufgrund ihrer Rechtsform unterschiedlich behandelt werden.

63. Ungeachtet all dessen halte ich es für angezeigt, das Verhältnis zwischen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nochmals darauf hin zu untersuchen, ob es sich bei der unterschiedlichen Behandlung bezüglich der ausgeführten Tätigkeiten um eine Ungleichbehandlung gleicher oder aber gleichartiger Sachverhalte handelt. Die erste Ungleichbehandlung ist unzulässig, die zweite dagegen zulässig.

64. Nun gelange ich zu dem Ergebnis, dass die in Nummer 64 oben als zweiter Gesichtspunkt behandelte Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Befreiung zulässig ist. Die Befreiung dient nämlich nicht dazu — wie das Landgericht im Ausgangsverfahren meint —, wirtschaftlich schwache Einrichtungen besser zu behandeln, sondern dazu, die Zugangsschwelle für Theaterbesuche abzusenken. Die durch die Höhe des Eintrittspreises gebildete Zugangsschwelle betrifft vor allem (anspruchsvollere) kulturelle Veranstaltungen, die nicht von sich aus ein breites Publikum anziehen. Bei kommerziellen Veranstaltungen, die sich selbst tragen, besteht diese Zugangsschwelle nicht oder jedenfalls in wesentlich geringerem Maße. Das Publikum ist hier viel eher bereit, den vom Veranstalter verlangten Eintrittspreis zu entrichten. Eine Mehrwertsteuerbefreiung — die überdies nur zu einer begrenzten Eintrittspreisermäßigung führt — würde in diesem Fall den beabsichtigten Zweck verfehlen. Da die Mehrwertsteuerbefreiung auch zu einem

29 — Zitiert in Fußnote 13, Nr. 41.

30 — Siehe Nr. 43 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Kommission/Finnland.

Verlust an Steuereinnahmen führt, halte ich es für gerechtfertigt, die steuerbefreite und die nicht steuerbefreite Tätigkeit als gleichartig, aber nicht gleich anzusehen.

65. Der vierte Gesichtspunkt betrifft das Ermessen des Mitgliedstaats. Fest steht, dass die Befugnis des Mitgliedstaats, nicht öffentlich-rechtliche Einrichtungen anzuerkennen (oder ihnen die Anerkennung zu versagen) in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n nicht ausdrücklich geregelt ist. Vom Grundsatz her ist diese Befugnis daher — innerhalb der Grenzen von Artikel 13[31] — unbeschränkt. Sie geht so weit, dass der Mitgliedstaat sogar von Gesetzes wegen bestimmen kann, dass überhaupt keine nicht öffentlich-rechtliche Einrichtung anerkannt wird. Die Mitgliedstaaten können aber beispielsweise auch den nicht kommerziellen Charakter einer Einrichtung als Anerkennungskriterium vorsehen. Deutschland hat sich für ein anderes Kriterium entschieden, nämlich die Bescheinigung der Erfüllung einer „kulturellen Aufgabe" durch die zuständige Landesbehörde.

66. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihres Ermessens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten müssen. Ich teile diese Auffassung und möchte sie wie folgt präzisieren. Bei der Ausübung seines Ermessens im Zusammenhang mit der Anerkennung von Einrichtungen ist der jeweilige Mitgliedstaat verpflichtet, die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts zu beachten. Hierbei denke ich vor allem an Folgendes:

— Die Ausübung des Ermessens darf dem Zweck von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n nicht zuwiderlaufen. Mit anderen Worten darf die praktische Wirksamkeit der Bestimmung nicht beeinträchtigt werden.

— Die Ausübung darf nicht zu einer Ungleichbehandlung gleicher Fälle führen. Es muss also mit anderen Worten der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werden. Diesen Gesichtspunkt habe ich oben bereits erörtert.

67. Zur praktischen Wirksamkeit weise ich auf Folgendes hin. Generell besteht für jeden Mitgliedstaat die Verpflichtung, das mit der jeweiligen Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen sowie alle allgemeinen und besonderen Maßnahmen zu ergreifen, die notwendig sind, um die Erfüllung dieser Verpflichtung sicherzustellen. Negativ formuliert bedeutet dies, dass die Mitgliedstaaten alles unterlassen müssen, was geeignet ist, die Verwirklichung des durch eine Richtlinie festgelegten Zieles zu ge-

31 — So hat der Gerichtshof beispielsweise in seinem Urteil Kommission/Spanien (zitiert in Fußnote 17) die Grenze dahin gehend gezogen, dass die Bedingungen, die von den Mitgliedstaaten festgesetzt werden können, sich auch insoweit nicht auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiung erstrecken, als nach ihnen *bestimmte kulturelle Dienstleistungen* von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen werden können.

fährden. Hier geht es um ein nicht ausdrücklich geregeltes Ermessen. Dieses ist zwar weit, sein Gebrauch darf aber die entsprechende Regelung nicht gegenstandslos machen [32]. Es ist daher der Frage nachzugehen, ob die nationale Regelung, die Solisten von der Mehrwertsteuerbefreiung ausschließen, geeignet ist, die gemeinschaftsrechtliche Regelung gegenstandslos zu machen.

D — *Kann eine Einzelperson eine Einrichtung darstellen?*

68. Dies bringt mich zum dritten Schritt der Beantwortung der Vorlagefrage, nämlich zu der Frage, ob eine natürliche Person als eine Einrichtung angesehen werden kann. Diese bildet den Kern des Vorabentscheidungsersuchens. Die deutsche, die britische und die niederländische Regierung verneinen diese Frage. Die deutsche Regierung macht geltend, dass ein Begriff aus einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung möglichst wörtlich auszulegen sei. Es müsse eine gewisse Mindestübereinstimmung [33] mit der üblichen Wortbedeutung bestehen.

Herr Hoffmann und die Kommission vertreten die gegenteilige Auffassung.

69. Wie sich aus dem Urteil Gregg ergibt, ist die Rechtsform einer Einrichtung ohne Belang; es muss aber eine abgegrenzte Einheit vorliegen, die eine bestimmte Funktion erfüllt. Im Urteil Gregg ging es um zwei natürliche Personen, die gemeinsam eine Funktion erfüllten. Sie betrieben ein Unternehmen (ein Pflegeheim) und traten dabei nach außen hin als Einheit auf. In der vorliegenden Rechtssache geht es um einen anderen, nämlich den kulturellen Bereich und dabei insbesondere um Musikaufführungen.

70. Ein dem in der Rechtssache Gregg gleichartiger Sachverhalt läge vor, wenn ein Musikerduo oder –trio nach außen hin als Einheit aufträte, und zwar auch beim Abschluss von Verträgen mit Konzertveranstaltern. Analog zum Urteil Gregg steht für mich außer Zweifel, dass eine derartige, aus zwei oder mehr Personen bestehende Musikgruppe als eine kulturelle Einrichtung im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann.

71. Da dem so ist, vermag ich nicht einzusehen, warum — im Rahmen des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens — ein

32 — Siehe Urteil des Gerichtshofes vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97 (Royscot u. a., Slg. 1999, I-6671, Randnr. 24).

33 — Der in der mündlichen Verhandlung von der deutschen Regierung gebrauchte Begriff lautete „Mindestkonvergenz".

Solist keine derartige Einheit darstellen können soll. Bis auf die Tatsache, dass es sich um eine Einzelperson handelt, ist der Solist vollständig mit einer Musikergruppe vergleichbar. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität — und bei fehlender Eindeutigkeit des Wortlauts der Sechsten Richtlinie — erscheint es mir nicht gerechtfertigt, die Sechste Richtlinie so auszulegen, dass die Anzahl der Mitglieder einer Musikergruppe ausschlaggebend für die Frage der Mehrwertsteuerbefreiung sein soll. In diesem Sinne schließe ich mich der Argumentation der Kommission und von Herrn Hoffmann an, wonach ein genereller Ausschluss von Solisten gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Hieran ändern auch die Leitlinien aus dem Jahr 1994 [34] zur Auslegung von Artikel 13 nichts, auf die die deutsche Regierung verweist. Diese Leitlinien sehen zwar einen Ausschluss von allein tätigen Künstlern vor. Aber abgesehen davon, dass sie keine verbindliche Wirkung haben, ist ihr Inhalt meines Erachtens auch durch das Urteil Gregg überholt.

72. Die vorstehenden Ausführungen bedeuten nicht, dass eine Person, die eine kulturelle Leistung erbringt, in jedem Fall eine kulturelle Einrichtung darstellt. Entscheidend ist meines Erachtens, ob die Person (der Solist) nach außen hin als Einheit auftritt. Darüber hinaus muss die Leistung, für die keine Mehrwertsteuer erhoben werden soll, eine abgegrenzte Leistung sein, die der Solist nicht als Teil eines übergeordneten Ganzen — im Falle der klassischen Musik etwa als Teil eines Orchesters — erbringt.

73. Zur Erläuterung weise ich auf Folgendes hin. Unter den Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens gibt es zusätzliche Gründe, die Solisten als Einrichtung anzusehen. Denn es geht um Solisten mit erheblichen Sachinteressen, die auch eine juristische Person selbstverständlich wahrgenommen hätte. So hätte es sich auch selbstverständlich verhalten, wenn der Angeklagte im Ausgangsverfahren seinen Vertrag tatsächlich mit einer juristischen Person abgeschlossen hätte. Die zufällige Tatsache, dass dies — aufgrund des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens — nicht geschehen ist, rechtfertigt keine abweichende steuerliche Behandlung.

74. Kurzum, das Gemeinschaftsrecht schließt einen Solisten nicht von der Steuerbefreiung aus.

E — *Ermessen der Mitgliedstaaten im konkreten Fall*

75. Ich komme nunmehr, wie vorstehend unter Nummer 65 angekündigt, zum vierten Schritt: Soweit es nicht um öffentliche Einrichtungen geht, gilt die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n vorgesehene

34 — Leitlinien des Beratenden Ausschusses gemäß Artikel 29 der Richtlinie, erlassen in der 41. Sitzung vom 28. Februar und 1. März 1998.

Mehrwertsteuerbefreiung nur für kulturelle Einrichtungen, *die von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannt sind.* Sofern § 4 Nummer 20 UStG dahin gehend auszulegen ist, dass Solisten von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen sind, sind Solisten damit in Deutschland nicht als kulturelle Einrichtung anerkannt. Ausgehend von der obigen Auslegung der Sechsten Richtlinie beruht der Ausschluss der Solisten von der Mehrwertsteuerbefreiung im Ausgangsfall mithin ausschließlich auf dem nationalen Recht. Dieses sieht — soweit hier von Belang — eine Steuerbefreiung nur für Gruppen von Musikern und Chören vor, die aus zwei oder mehr Personen bestehen.

76. Die Auslegung des deutschen Rechts ist selbstverständlich dem nationalen Gericht vorbehalten. Im vorliegenden Verfahren vor dem Gerichtshof geht es ausschließlich darum, ob ein Mitgliedstaat, der die Anerkennung einer Einrichtung von der Anzahl der sie bildenden Personen abhängig macht, die Grenzen des ihm zustehenden Ermessens überschreitet. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass der generelle Ausschluss von Solisten außerhalb der Ermessensgrenzen liege, da eine unterschiedliche Behandlung nach subjektiven Kriterien vorliege.

77. Ich prüfe das Problem zunächst unter dem Aspekt der praktischen Wirksamkeit: Zu untersuchen ist, ob die nationale Bestimmung, durch die Solisten von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen werden, die gemeinschaftsrechtliche Regelung gegenstandslos macht. In diesem Zusammenhang interessiert in erster Linie der Zweck der Steuerbefreiung. Auf der Grundlage des Urteils Kennemer Golf bezweckt sie, bestimmte Einrichtungen, deren Tätigkeiten auf andere als kommerzielle Zwecke ausgerichtet sind, günstiger zu behandeln [35]. Hierzu möchte ich nachdrücklich betonen, dass die Regelung nicht beinhaltet, *allen* nichtkommerziellen Einrichtungen eine günstigere Behandlung zu gewähren. Wie bereits ausgeführt, besteht hier zugunsten der Mitgliedstaaten ein weites Ermessen. Meines Erachtens macht daher eine nationale Bestimmung, durch die die günstigere Behandlung auf kulturelle Einrichtungen mit mehr als einer Person beschränkt wird, die gemeinschaftsrechtliche Regelung nicht gegenstandslos. Durch eine derartige Bestimmung wird lediglich der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung in dem betreffenden Mitgliedstaat begrenzt.

78. Hingegen verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität — so der Gerichtshof im Urteil Gregg —, Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Mehrwertbesteuerung aufgrund ihrer Rechtsform unterschiedlich zu behandeln. Meines Erachtens lässt sich diese Rechtsprechung analog auf den vorliegenden Fall übertragen. Die Ungleichbehandlung betrifft hier einerseits Musikgruppen, die nur aus einer Person, und andererseits Musikgruppen, die aus zwei oder mehr Personen bestehen, wobei beide

35 — Siehe insbesondere das Urteil Kennemer Golf, zitiert in Fußnote 12.

die gleichen Umsätze bewirken. Die darin liegende Differenzierung hat keinerlei Bezug zu dem mit der Regelung verfolgten Zweck. Sie stellt daher einen Fall der ungleichen Behandlung gleicher Sachverhalte dar.

79. Da gleiche und nicht nur gleichartige Umsätze vorliegen, verstößt die deutsche Regelung meines Erachtens gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Hierin allein liegt aber noch keine Verletzung des Gemeinschaftsrechts. Denn ein Mitgliedstaat kann möglicherweise einen besonderen Grund zur Rechtfertigung geltend machen. Beispielsweise könnte sich die genannte Differenzierung aus kontrolltechnischen Gründen als notwendig erweisen. Dem Ausgangsverfahren lässt sich allerdings keine besondere Rechtfertigung für die durchgeführte Unterscheidung entnehmen.

F — *Zusammenfassung*

80. Zusammengefasst beruht meine Beantwortung der ersten Vorlagefrage auf folgenden Feststellungen:

— Die Dienstleistung, die ein Interpret eines Kunstwerks einem Veranstalter gegenüber erbringt, kann ebenso wie die Dienstleistung, die der Veranstalter dem Publikum gegenüber erbringt, in den Anwendungsbereich von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie fallen.

— Den Mitgliedstaaten steht bei der Anerkennung anderer „kultureller Einrichtungen", die ebenso wie öffentliche Einrichtungen in den Genuss einer Mehrwertsteuerbefreiung kommen können, ein weites Ermessen zu. Sie sind berechtigt, den nichtkommerziellen Charakter einer kulturellen Einrichtung als Anerkennungskriterium zu verwenden.

— Das genannte Ermessen ist zwar weit, aber nicht unbegrenzt. Es unterliegt den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts, wie denen der praktischen Wirksamkeit und der steuerlichen Neutralität.

— Ein Solist kann als „kulturelle Einrichtung" im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie angesehen werden, sofern er als Einheit nach außen hin auftritt, und die Leistung, für die keine Mehrwertsteuer erhoben werden soll, eine abgegrenzte Leistung darstellt.

— Die praktische Wirksamkeit der Sechsten Richtlinie wird durch den generellen Ausschluss von Solisten nicht beeinträchtigt. Eine derartige Regelung verstößt aber gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Der Ausschluss verstößt damit — vorbehaltlich eines besonderen Rechtfertigungsgrundes — gegen das Gemeinschaftsrecht.

ergäben. Nach Auffassung der britischen und der niederländischen Regierung ergibt sich hingegen aus dem Begriff des Gemeinwohls, dass Einrichtungen, die systematisch Gewinnerzielung anstreben, keine Befreiung gewährt werden darf. Die Kommission verweist bezüglich der zweiten Vorlagefrage auf Artikel 13 Teil A Absatz 2. Dieses sei die Grundlage für einen Ausschluss kommerzieller Einrichtungen.

VI — Beantwortung der zweiten Vorlagefrage

81. Da ich die erste Frage bejaht habe, ist auch die zweite Vorlagefrage zu beantworten.

82. Diese Frage zielt auf die Begrenzung der in Artikel 13 Teil A vorgesehenen Steuerbefreiung auf Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl dienen. Der Begriff Gemeinwohl ist in der Überschrift von Artikel 13 enthalten.

83. Herr Hoffmann weist darauf hin, dass die Steuerbefreiungen in Artikel 13 Teil A sehr genau beschrieben sind und alle eine Subvention zum Zwecke des Gemeinwohls darstellen. Die Erklärungen der deutschen Regierung gehen in dieselbe Richtung, wenn sie ausführt, dass sich aus der Überschrift keine Einschränkungen für die Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht

84. Einleitend weise ich darauf hin, dass die Überschrift eines Artikels nicht zum Recht setzenden Teil der Vorschrift gehört. Ebenso wie die Bezeichnung der gesamten Regelung oder eines Teils davon beschreibt der Titel (die Überschrift) eines Artikels den Gegenstand dessen, was folgt. Eine Überschrift dient der Erläuterung. Der wesentliche Unterschied zwischen dem Recht setzenden und dem erläuternden Teil einer Regelung kommt in der Interinstitutionellen Vereinbarung vom 22. Dezember 1998 Gemeinsame Leitlinien für die redaktionelle Qualität der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften [36] gut zum Ausdruck. Immerhin kann die Überschrift einer Vorschrift Aufschluss über die Absicht des Gesetzgebers geben. In diesem Sinne kann die Überschrift bei der Beurteilung durch den Gerichtshof eine Rolle spielen, und so verstehe ich auch den Begriff „Gemeinwohl" in der Überschrift von Artikel 13 Teil A. Der Begriff beinhaltet also keine unmittelbare Einschränkung, sondern bestimmt die Auslegung der in Artikel 13 aufgeführten Befreiungen.

36 — ABl. C 73, S. 1.

85. Demnach kommt dieser Überschrift im Ausgangsverfahren keine eigenständige Bedeutung zu. Ich verweise diesbezüglich auf den Wortlaut von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n. Danach betrifft diese Bestimmung nur *kulturelle* Dienstleistungen, die durch bestimmte *kulturelle* Einrichtungen erbracht werden. Das Erfordernis, dass sowohl die Dienstleistung als auch die Einrichtung kulturellen Charakter haben müssen, führt schon aus sich selbst heraus dazu, dass die Befreiung dem Gemeinwohl dient. Ich stimme daher mit der Auffassung von Herrn Hoffmann und der deutschen Regierung überein.

86. Darüber hinaus kann der Begriff Gemeinwohl auch noch in einem zweiten Sinn ausgelegt werden, nämlich als nichtkommerzielles Interesse. Die Ausführungen zur ersten Vorlagefrage geben auch hierzu erschöpfende Auskunft. Denn wie der Gerichtshof entschieden hat, dienen die Mehrwertsteuerbefreiungen dazu, für bestimmte nichtkommerzielle Zwecke eine günstigere Umsatzbesteuerung vorzusehen. Dieser Zweck kommt auch in den Bedingungen zum Ausdruck, die ein Mitgliedstaat aufgrund von Artikel 13 Teil A Absatz 2 für die Befreiung nicht öffentlich-rechtlicher Einrichtungen vorsehen darf[37]. Aber auch damit kommt der Überschrift noch keine eigenständige Bedeutung zu. Wie ich nämlich schon bei der Beantwortung der ersten Frage ausgeführt habe, sind kommerzielle Einrichtungen nicht per se von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. Darüber hinaus sind die in Artikel 13 Teil A Absatz 2 aufgeführten Bedingungen, die den Mitgliedstaaten die Befugnis einräumen, kommerzielle Einrichtungen auszuschließen, fakultativ. Letzte Zweifel werden durch Absatz 2 beseitigt: Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n steht einer Steuerbefreiung für kommerzielle Einrichtungen nicht entgegen, selbst wenn diese in dem hier gemeinten engeren Sinn nicht im Sinne des Gemeinwohls tätig sind.

87. Zusammengefasst:

— Dem Begriff „Gemeinwohl" in der Überschrift von Artikel 13 Teil A kommt keine eigenständige Bedeutung zu.

— Durch die Sechste Richtlinie werden kommerzielle Einrichtungen nicht per se von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.

37 — Siehe das schon mehrmals genannte Urteil Kennemer Golf, zitiert in Fußnote 12, Randnr. 19.

VII — Ergebnis

88. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesverwaltungsgericht zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

— Zur ersten Frage: Ein Solist kann als „kulturelle Einrichtung" im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n 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 angesehen werden, sofern er als Einheit nach außen hin auftritt und die Leistung, für die keine Mehrwertsteuer erhoben werden soll, eine abgegrenzte Leistung darstellt. Die praktische Wirksamkeit der Sechsten Richtlinie wird durch den generellen Ausschluss von Solisten nicht beeinträchtigt. Eine derartige Regelung verstößt aber gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Der Ausschluss verstößt damit — vorbehaltlich eines besonderen Rechtfertigungsgrundes — gegen das Gemeinschaftsrecht.

— Zur zweiten Frage: Dem Begriff „Gemeinwohl" in der Bezeichnung von Artikel 13 Teil A kommt keine eigenständige Bedeutung zu.