FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 14. november 2002 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende sag har Bundesgerichtshof (Tyskland) forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«). De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for disse præjudicielle spørgsmål, er en række koncerter med de tre tenorer, Luciano Pavarotti, Placido Domingo og José Carreras. Spørgsmålene drejer sig om, hvorvidt der skal betales merværdiafgift af disse optrædener.

2. De præjudicielle spørgsmål vedrører navnlig fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, der foreskriver fritagelse for moms til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse. Bl.a. kulturelle tjenesteydelser, der præsteres af kulturelle organer, er fritaget for moms. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om solister kan anses for at udgøre et kulturelt organ. Endvidere ønsker den forelæggende ret oplyst, om koncerter med solister, hvis virksomhed primært har en kommerciel karakter, kan anses for virksomhed af almen interesse.

3. De præjudicielle spørgsmål giver Domstolen anledning til at præcisere sin afgørelse i Gregg-dommen [3]. Domstolen fastslog i denne dom, at selv fysiske personer under visse omstændigheder ville kunne udgøre et foretagende af almennyttig karakter som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, forpligter medlemsstaterne at fritage

1 — Originalsprog: nederlandsk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Sml. I, s. 4947.

visse former for virksomhed af almen interesse for moms. I forhold til det her relevante har bestemmelsen følgende ordlyd: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

n) visse kulturelle tjenesteydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat.«

5. Artikel 13, punkt A, stk. 2, bestemmer følgende:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af [...] de i stk. 1, litra [...] n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

— de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

— de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

— deres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift

— fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforeta-

gender, som skal svare merværdiafgift

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser.«

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra [...] n), fastsatte fritagelser, såfremt:

7. Bilag F til sjette direktiv indeholder en liste over de transaktioner, der i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), kan fritages. Dette bilags nr. 2 bestemmer:

— de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

»tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv [...]«.

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

B — *Den nationale lovgivning*

6. Artikel 28, stk. 3, litra b), bestemmer:

8. Sagen ved den nationale ret har først og fremmest drejet sig om Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«)[4].

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

9. I medfør af § 4 sker der fritagelse ved visse leveringer og tjenesteydelser. I hen-

[...]

4 — I sin affattelse af 24.3.1999, BGBl. 1999 I, s. 402.

hold til § 4, nr. 20, litra a), er transaktioner udført af bestemte offentlige organer, nemlig teatre, orkestre, kammermusikensembler, kor, museer, botaniske haver, zoologiske haver, dyreparker, arkiver, biblioteker, fredede monumenter og parker, fritaget. Det samme gælder for transaktioner udført af tilsvarende organer under andre afgiftspligtige personer (private organer), når delstatens kompetente myndighed attesterer, at de opfylder de samme kulturelle opgaver som de nævnte offentlige organer.

10. UStG's § 4, nr. 20, litra b), fritager foranstaltning af teaterforestillinger og koncerter, for så vidt som forestillingerne opføres af teatre, orkestre, kammermusikensembler eller kor, som omhandlet i § 4, nr. 20, litra a).

11. UStG's § 12 fastsætter en reduceret momssats for tjenesteydelser, der præsteres af teatre, orkestre, kammermusikensembler, kor og museer, og for foranstaltning af teaterforestillinger og koncerter, som opføres af andre afgiftspligtige personer.

12. UStG's § 18 regulerer afgiftsproceduren. For at sikre opkrævningen af afgiften kan forbundsfinansministeren ved bekendtgørelse bestemme, at afgiften for visse transaktioner, herunder transaktioner, der udføres af afgiftspligtige personer, der er etableret i udlandet, skal betales ved, at ydelsesmodtager indeholder afgiften. Forbundsfinansministeriet har udnyttet denne mulighed.

13. Umsatzsteuer-Richtlinien indeholder retningslinjer for forvaltningen af omsætningsafgiftsområdet. I disse retningslinjer gives bl.a. følgende fortolkning af UStG's § 4, nr. 20:

— Til orkestre, kammermusikensembler og kor hører alle musiker- og sanggrupper, der har to eller flere medvirkende. Musiktypen er ikke afgørende. Følgelig kan også musikgrupper på området for underholdningsmusik være omfattet af bestemmelsen.

— Afgiftsfritagelse for koncerter er ikke udelukket, når solister medvirker heri, såfremt det samlede arrangement bevarer sin karakter af koncert. Denne betingelse kan f.eks. anses for opfyldt ved oratoriekoncerter. Dette gælder ligeledes for foranstaltning af koncerter.

III — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

14. Matthias Hoffmann har siden 1971 drevet et koncertbureau for popmusik og senere også for klassiske koncerter. I begyndelsen af 1990'erne var han en af de vigtigste koncertarrangører i Tyskland. I årene 1996/1997 organiserede han verdensturnéen med de tre tenorer Luciano Pavarotti, Placido Domingo og José Carreras. To af koncerterne på denne verdensturné fandt sted i Tyskland.

15. Matthias Hoffmann indeholdt ikke moms i de honorarer, som han udbetalte til de tre solister, og han betalte heller ikke de tyske skattemyndigheder en sådan. I henhold til UStG var han forpligtet til dette [5], eftersom de momspligtige (de tre solister) var etableret i udlandet.

16. Navnlig på grund af disse faktiske omstændigheder blev Matthias Hoffmann retsforfulgt for afgiftssvig. Ved dom af 22. december 1998 idømte Landgericht Matthias Hoffmann en fængselsstraf.

17. For så vidt som det har relevans her, begrundede Landgericht dommen som følger. Afgiftsfritagelsen i UStG's § 4, nr. 20, litra a), finder ikke anvendelse på solister, da solister ikke kan anses for organer i bestemmelsens forstand. Ved de tre tenorers optræden er det altid den enkelte kunstners personlighed, der har stået i forgrunden, og ikke samarbejdet mellem kunstnerne. Der blev også indgået en særskilt kontrakt med hver enkelt af dem. Selv ifølge den brede formulering i Umsatzsteuer-Richtlinien skal et organ som omhandlet i UStG's § 4, nr. 20, litra a), bestå af mindst to medvirkende.

18. Landgericht mente ikke, at denne fortolkning af de nationale bestemmelser var i strid med sjette direktivs artikel 13. Artikel 13, punkt A, stk. 2, lader det være op til medlemsstaternes skøn, hvorvidt afgiftsfritagelsen for ikke-offentlige organer skal gøres afhængig af visse betingelser. Sådanne betingelser kan f.eks. være, at organet ikke må have til formål systematisk at søge vinding, eller at det i hovedsagen skal forvaltes og administreres vederlagsfrit. Dette viser, at fællesskabslovgiver frem for alt har tiltænkt økonomisk svage organer med godgørende formål denne afgiftsfritagelse.

5 — Denne pligt følger af lovens § 18, stk. 8, sammenholdt med lovens gennemførelsesbestemmelser. I sagen ved den nationale ret er denne pligt ikke omtvistet.

19. I øvrigt står det medlemsstaterne frit for ikke fuldt ud at foreskrive alle de fritagelser, der er omhandlet i artikel 13, punkt A. Sådanne fritagelser kan alligevel ikke anvendes på fysiske personer.

20. Under ankesagen for Bundesgerichtshof har Matthias Hoffmann gjort gældende, at nægtelsen af at anvende fritagelse for omsætningsafgift er en krænkelse af fællesskabsretten. Denne nægtelse udgør ifølge ham en retsstridig forskelsbehandling. Sjette direktiv tillader ganske vist fritagelser fra reglen om opkrævning af moms, hvorved der tilkommer den nationale lovgiver en »udfyldningskompetence«. Gennemførelsen i national ret bør dog ikke føre til, at den fællesskabsretlige målsætning modarbejdes. Fokuseringen på de deltagende personers antal modsiger formålet med sjette direktiv, der skal sikre ensartethed i beskatningen for derigennem af undgå konkurrencefordrejning. Matthias Hoffmann har i denne forbindelse henvist til Domstolens ændrede praksis vedrørende organer af almennyttig karakter, hvorved Domstolen i modsætning til tidligere retsopfattelse [6] fandt, at udtrykket »organ« ikke længere alene kunne anvendes på juridiske, men også på fysiske personer (Gregg-dommen [7]).

21. Dette modsiges af anklagemyndigheden i hovedsagen, der er af den opfattelse, at formålet med fritagelsen for omsætningsafgift er en subsidiering af offentlige organer. Dette hænger sammen med, at offentligheden ikke er rede til at betale højere priser for kulturelle udbud. Ifølge anklagemyndighedens opfattelse har Domstolen med sin retspraksis som sådan tilladt subsidiering af en tjenesteyder gennem afgiftsbegunstigelser. Denne retspraksis tillader ikke, at en tjenesteyder forfordeles på grund af sin juridiske form. Det kommer herefter an på, om kunstnerne i det foreliggende tilfælde skal ligestilles med statsligt støttede organer.

22. Ved kendelse af 5. april 2000, indgået til Domstolens Justitskontor den 17. april 2000, har Bundesgerichtshof forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), fortolkes således, at det deri anvendte

6 — Dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341.

7 — Nævnt i fodnote 3 ovenfor.

udtryk »andre [...] organer, som er anerkendt«, også omfatter solister, der præsterer kulturelle tjenesteydelser?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Kan der udledes nogen indskrænkninger af den i artikel 13, punkt A, valgte overskrift »[...] virksomhed af almen interesse«, muligvis når solistindsatsen fortrinsvis tjener markedsføringsformål?«

23. Under sagen for Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Matthias Hoffmann, Kommissionen, den tyske og den nederlandske regering samt af Det Forenede Kongeriges regering. Under retsmødet den 3. oktober 2002 har Matthias Hoffmann, Kommissionen og den tyske regering i mundtlige indlæg fremsat deres synspunkter.

IV — Den relevante retspraksis

A — *Generelt*

24. Domstolens retspraksis vedrørende sjette direktiv er som bekendt meget omfattende, hvadenten det drejer sig om direktivet i dets helhed eller om artikel 13, punkt A, specifikt.

25. Det store antal sager vedrørende sjette direktiv udspringer efter min mening af måden, hvorpå sjette direktiv er affattet. Direktivet er nemlig meget detaljeret, navnlig hvad angår definitionen på de mange undtagelser fra dets grundlæggende princip om, at der skal svares moms af alle transaktioner. Uanset at direktivet er detaljeret, indebærer denne omstændighed ikke, at anvendelsesområdet for fritagelserne taler for sig selv, og bestemt heller ikke, at alle situationer — selv ud i fremtiden — kan omfattes af sjette direktivs ordlyd. Tværtimod er en detaljeret regulering som denne ikke egnet til at tilpasse sig en verden i stadig forandring. Dette gælder så meget desto mere i forhold til en skattelovgivning, der i sig selv kan motivere juridiske og selskabsretlige konstruktioner, der har skatteunddragelse som mål.

26. Den røde tråd i Domstolens retspraksis er forbundet med den måde, hvorpå sjette direktiv er affattet. På den ene side har Domstolen anlagt en streng fortolkning, og på den anden side har den taget hensyn til fællesskabslovgivers hensigt, når den har skabt visse retlige begreber. Dette forslag til afgørelse støtter sig på Domstolens retspraksis.

27. I den nyligt afsagte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland [8], har Domstolen anført en række omstændigheder, der har relevans for den foreliggende sag. Domstolen har for det første fastslået, at sjette direktivs artikel 2 indeholder en fastlæggelse af, hvad der er momspligtigt. I artikel 2 fastlægges, hvilke transaktioner der skal pålægges moms, nemlig levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, samt indførsel af goder. Sjette direktiv fastsætter momsfritagelse for visse kategorier af de nævnte transaktioner, navnlig i direktivets afsnit X, som også omfatter artikel 13. Når en fritagelse ikke er fastsat i sjette direktiv, er den en fravigelse af den almindelige regel i direktivets artikel 2. En sådan fravigelse kan kun være i overensstemmelse med fællesskabsretten, såfremt direktivets bestemmelser giver adgang hertil.

28. På dette punkt har Domstolen således anlagt en streng fortolkning af direktivet i den forstand, at det kun er de afgiftsfritagelser, der udtrykkeligt er anført i direktivet, som er tilladt. Denne fortolkning følger af et af de vigtigste principper, som fællesskabslovgiver forfulgte med udstedelsen af sjette direktiv. Det drejer sig om princippet om afgiftsmæssig ligebehandling, der skal gøre det muligt at forhindre konkurrencefordrejning. I forhold til dette princip skal undtagelser til harmoniseringen fortolkes strengt, da disse medfører forskellige afgiftstryk i medlemsstaterne [9].

29. I forlængelse heraf vil jeg fremhæve et andet princip, som fællesskabslovgiver har forfulgt, nemlig princippet om afgiftsneutralitet. Fællesskabslovgiver har med dette princip villet sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at en sådan virksomhed i sig selv er momspligtig [10].

30. Jeg vender på dette punkt tilbage til ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland. Her fastslog Domstolen, at fritagelserne i medfør af sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat. Det bemærkes endvidere, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Denne bestemmelse udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæg-

8 — Dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Sml. I, s. 5811, præmis 38 ff.

9 — Se hertil punkt 35 ff. i mit forslag til afgørelse i sagerne med dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4495, og sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539.

10 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15.

gelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen [11]. De fleste af disse afgiftsfritagelser, herunder fritagelsen i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), vedrører organer, som handler i almen interesse inden for det sociale, kulturelle, religiøse og sportslige område eller et område, som svarer hertil. Disse bestemmelser har således til formål at sikre en mere favorabel momsmæssig behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle [12].

B — *Artikel 13, punkt A, stk. 1*

31. Hvad angår fritagelsen for kulturel virksomhed henviser jeg til mit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Finland, hvori jeg nåede frem til det resultat, at fællesskabslovgiver har valgt en afbalanceret momsordning for kunst [13]. Visse former for kulturel virksomhed kan helt fritages for moms med støtte i sjette direktivs artikel 13, andre former kun i en overgangsperiode, mens medlemsstaterne kan fastsætte en reduceret momssats for atter andre former.

32. De i artikel 13 omhandlede afgiftsfritagelser gælder til fordel for virksomhed, der tjener visse formål. Disse former for virksomhed defineres ikke altid med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber. De fleste af disse bestemmelser, herunder også afgiftsfritagelsen i medfør af litra n), anfører desuden de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser [14].

33. I denne forbindelse har Gregg-dommen [15] relevans, idet Domstolen her fortolkede begrænsningen af afgiftsfritagelser for transaktioner, der er udført af en »institution« eller et »organ«. Ifølge Domstolen er disse begreber i princippet tilstrækkeligt vide til også at omfatte fysiske personer. Fællesskabslovgiver har med anvendelsen af disse begreber ikke haft til hensigt at begrænse de afgiftsfritagelser, der er omhandlet i den nævnte bestemmelse, til kun at omfatte transaktioner, der udføres af juridiske personer, men har også villet lade anvendelsesområdet for disse afgiftsfritagelser omfatte transaktioner, der udføres af enkeltpersoner. Det indgår utvivlsomt i begreberne »institution« og »organ«, at der eksisterer en individualiseret enhed, der udfører en særlig funktion. Disse betingelser opfyldes imidlertid ikke kun af juridiske personer, men også af en eller flere fysiske personer, der driver en virksomhed.

11 — Dommens præmis 44 og 45.

12 — Dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 19.

13 — Dom af 7.3.2002, sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 2433.

14 — Jf. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 13, samt den i fodnote 3 nævnte Gregg-dom, præmis 13.

15 — Nævnt i fodnote 3 ovenfor.

34. Domstolen har endda begrundet sin vidtrækkende fortolkning med, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, på grund af deres juridiske form behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [16].

35. I dommen i sagen Kommissionen mod Spanien fastslog Domstolen, at medlemsstaterne, med forbehold af artikel 13, punkt A, stk. 2, ikke må fastsætte betingelser, som påvirker afgiftsfritagelserne som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1. De må kun fastsætte sådanne betingelser, som har til formål at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne, og som vedrører foranstaltninger, der skal forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug [17].

C — *Artikel 13, punkt A, stk. 2*

36. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, indeholder yderligere betingelser, som medlemsstaterne må fastsætte for at sikre, at visse fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, skal kunne finde anvendelse. Betingelserne kan kun fastsættes, hvis fritagelserne ikke vedrører offentligretlige organer. Opregningen af betingelser i artikel 13, punkt A, stk. 2, er udtømmende [18].

37. I den foreliggende sag drejer det sig nemlig om de betingelser, som er nævnt i bestemmelsens første to led. Spørgsmålet er, hvilken skønsbeføjelse disse led overlader den nationale lovgiver. I denne forbindelse er to nyligt afsagte domme af 21. marts 2002 af relevans, nemlig Kennemer Golf-dommen [19] og Zoological Society of London-dommen [20].

38. Kennemer Golf-dommen drejer sig om fortolkningen af første led. Domstolen fastslog her, at der skal være tale om et organ, der arbejder uden gevinst for øje. Denne omstændighed udelukker ikke, at organet har et overskud ved afslutningen af et regnskabsår, men det udelukker derimod en vinding i betydningen økonomiske fordele, som tilfalder organets medlemmer.

39. Zoological Society of London-dommen drejer sig om fortolkningen af betingelsen i

16 — Se tilsvarende dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 30.

17 — Dom af 7.5.1998, sag C-124/96, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2501, præmis 11 og 12.

18 — Dette følger af præmis 18 i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, jf. fodnote 17.

19 — Nævnt i fodnote 12. Se navnlig præmis 32 ff.

20 — Sag 267/00, Sml. I, s. 3353, præmis 20 ff.

bestemmelsens andet led. Domstolen har fortolket denne supplerende betingelse således, at organet i det væsentlige skal forvaltes og administreres verderlagsfrit, hvilket fremgår af den retlige sammenhæng, som denne betingelse er en del af. Fællesskabslovgiver har villet skabe en sondring mellem den virksomhed, som udøves af kommercielle virksomheder, og den virksomhed, som udøves af organer, som ikke har til formål at skabe et økonomisk overskud til fordeling mellem dets medlemmer. Formålet med denne betingelse er således, at den fordel, som momsfritagelse indebærer, kun skal tilfalde organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle, idet der stilles krav om, at de personer, som deltager i forvaltningen og administrationen af sådanne organer, ikke gennem aflønning, fordeling af overskud eller på enhver anden måde har en personlig — selv indirekte — økonomisk interesse i organets driftsresultater.

40. Grundlæggende giver andet led medlemsstaterne mulighed for at fastsætte yderligere betingelser for, hvad der tjener den almene interesse, når afgiftsfritagelsen ikke vedrører offentligretlige organer. Det er åbenbart, at fællesskabslovgiver her er gået ud fra, at offentligretlige organers virksomhed i sig selv tjener den almene interesse.

41. Desuden er fællesskabslovgiver gået ud fra, at organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle, i højere grad tjener den almene interesse end organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål. Fællesskabslovgiver har derfor udtrykkeligt overdraget medlemsstaterne en beføjelse til i afgiftsmæssig henseende at behandle de to kategorier af organer forskelligt. Denne beføjelse er så vidtgående, at afgiftsfritagelsen tilmed kan fremkalde en konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift. Betingelsen i fjerde led, som har til formål at hindre konkurrencefordrejning, er netop fakultativ.

V — Besvarelse af det første spørgsmål

A — *Rammerne for udøvelse af skønnet*

42. Det første spørgsmål drejer sig om begrebet »kulturelt organ« [21], som anvendes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Kan en solist — dvs. en fysisk person — siges at være et organ? Dette spørgsmål kan ikke besvares, førend indholdet og rækkevidden af begrebet »kulturelle tjenesteydelser« og »kulturelt organ« som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), er blevet fastslået.

21 — I den nederlandske sprogversion anvendes i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), udtrykket »instelling« og desuden udtrykkene »inrichting« og »organisatie«. Denne terminologiske forskel har ikke nogen egentlig betydning. I mange andre sprogversioner af direktivet (herunder den franske, engelske og tyske version) eksisterer denne forskel ikke. Det fremgår desuden af den ovennævnte Gregg-dom, at indholdet af disse udtryk er det samme.

43. For god ordens skyld bemærker jeg, at artikel 13, punkt A, stk. 2, ikke spiller nogen rolle i denne forbindelse. Uanset at spørgsmålet fra den forelæggende ret vedrører bestemmelsens stk. 1, har medlemsstaterne ikke i medfør af stk. 2 nogen beføjelse til at fastsætte betingelser for et organs (mindste) størrelse. Den i stk. 2 opstillede liste er desuden udtømmende.

44. Fortolkningsspørgsmålet falder grundlæggende i fire dele. For det første skal det fastslås, hvilke kulturelle tjenesteydelser der er omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Imidlertid gælder fritagelsen ikke i forhold til alle kulturelle tjenesteydelser, men kun i forhold til dem, der præsteres af visse kulturelle organer. For det andet er der spørgsmålet om betydningen af denne begrænsning for visse organer.

45. Den tredje del af fortolkningsspørgsmålet er helt central for det præjudicielle spørgsmål og går på, om en fysisk person også kan anses for at være et organ. Den fjerde del vedrører det indhold, som den tyske lovgiver har givet dette selvstændige begreb. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), overlader — ligesom artikel 13, punkt A, stk. 2 — medlemsstaterne et skøn, der strækker sig til at omfatte andre organer end offentligretlige organer. Momsfritagelsen bevilliges nemlig kun de kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat. Domstolen skal tage stilling til, om en national lovgiver kan fastsætte en minimumsstørrelse som betingelse for at blive anerkendt som et kulturelt organ.

46. Jeg skal behandle disse dele på baggrund af de hovedlinjer i retspraksis, som jeg har skitseret i det foregående punkt. Sammenfattende kan det konstateres, at de begreber, som anvendes i artikel 13, punkt A, er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der — for så vidt som det drejer sig om afgiftsfritagelsens rækkevidde — skal fortolkes strengt. Kernen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), er fritagelsen for visse former for kulturel virksomhed. Begrænsningen til bestemte organer har en heraf afledt karakter. Hertil kommer, at adgangen til at gøre forskel på de organer, som kan komme i betragtning til afgiftsfritagelse, og de organer, som ikke kan komme i betragtning, skal vurderes i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

B — *Kulturelle tjenesteydelser*

47. Som jeg har anført i punkt 31, har fællesskabslovgiver valgt et afbalanceret system til momsopkrævning på kunst. Visse kulturelle tjenesteydelser, men ikke alle, er omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen i artikel 13, punkt A. I den foreliggende sag, der drejer sig om klassiske

koncerter, vil jeg i lighed med de af Kommissionen fremsatte bemærkninger sondre mellem to tjenesteydelser. Den første tjenesteydelse er den, der præsteres i forhold til koncertgængeren som modydelse for købet af adgangsbillet. Købet af denne billet giver køberen ret til at overvære koncerten eller, med andre ord, at modtage en kulturel tjenesteydelse. Køberen kan påberåbe sig denne ret over for medkontrahenten, uanset om medkontrahenten er den sal, hvor koncerten afholdes, en uafhængig arrangør, som tiltalte i sagen ved den nationale ret, eller selve musikensemblet. Det fremgår af forarbejderne til sjette direktiv [22], at ydelser, som præsteres i forhold til et publikum, i hvert fald er omfattet af begrebet »kulturelle tjenesteydelser«. Vederlaget for disse tjenesteydelser udgøres af den pris, som publikum betaler. Der hersker ingen tvivl om, at disse tjenesteydelser er momsfritaget, naturligvis under forudsætning af, at de andre betingelser i artikel 13, punkt A, er opfyldt. Denne slutning er ikke bestridt af parterne.

48. Som det fremgår af de ubestridte anbringender for Domstolen, var de tjenesteydelser, som Matthias Hoffmann præsterede i forhold til offentligheden (der manifesterede sig i salg af adgangsbilletter), momsfritaget. Tvisten i hovedsagen drejer sig om en anden tjenesteydelse, nemlig momsopkrævningen på det honorar, som tiltalte i hovedsagen, Matthias Hoffmann, betalte de tre solister. For at kunne besvare det præjudicielle spørgsmål er det væsentligt at fastslå, om selve denne tjenesteydelse, der udspringer af det retsforhold, hvorefter den udøvende kunster over for arrangøren forpligter sig til at optræde, falder ind under artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n).

49. Det fremgår ikke entydigt af forarbejderne til sjette direktiv, at også denne tjenesteydelse er momsfritaget. Hertil kommer, at det i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 2, bestemmes, at en særlig momsfritagelse i en overgangsperiode skal gælde for tjenesteydelser præsteret af kunstnere (udøvende kunstnere). Endvidere kan den reducerede momssats med støtte i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a) [23], finde anvendelse. I lyset af et af grundtrækkene i Domstolens retspraksis, nemlig at anlægge en streng fortolkning af momsfritagelsen, taler alt for, at de omhandlede tjenesteydelser skal udelukkes fra anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A.

50. Det er bemærkelsesværdigt, at anvendelsen af momsfritagelsen på honorarerne til kunstnerne ikke i sig selv er blevet

22 — Se nærmere herom Terra, B., og Kajus, J., *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications 1993, bind 2, s. 83.

23 — I henhold til den bestemmelse, som blev indsat ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, EFT L 384, s. 47.

bestridt i den foreliggende sag for Domstolen. Således er også den tyske regering af den opfattelse, at kunstnerne, selv efter udløbet af den i artikel 28, stk. 3, fastlagte overgangsperiode, fortsat kan drage fordel af momsfritagelsen, for så vidt som betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), er opfyldt. Denne fritagelse tillades i princippet også i tysk lovgivning (undtagen for solister). Under retsmødet har Kommissionen bekræftet, at sådanne tjenesteydelser efter dens opfattelse kan momsfritages. Ifølge Matthias Hoffmanns opfattelse er denne tjenesteydelse så tæt knyttet til den tjenesteydelse, som arrangøren præsterer i forhold til offentligheden, at opkrævning af moms på kunstnerhonoraret vil være i strid med formålet med fritagelsen. Formålet er netop gennem skattemæssige foranstaltninger at holde prisen på kulturelle tjenesteydelser nede.

51. Også jeg er af den opfattelse, at fritagelsen under de i denne sag gældende omstændigheder også gælder i forhold til den tjenesteydelse, kunstneren præsterer. I lighed med Matthias Hoffmann mener jeg, at forbindelsen mellem den tjenesteydelse, som præsteres direkte i forhold til offentligheden, og den tjenesteydelse, som solisterne præsterer i forhold til Matthias Hoffmann, er afgørende. De to tjenesteydelser er direkte forbundne. Den pris, som Matthias Hoffmann skal betale solisterne, indgår som en del af hans udgifter og overføres direkte på publikum.

52. Hvis transaktionen med solisterne ikke var momsfritaget, og de omkostninger, som Matthias Hoffmann har oppebåret for at kunne præstere en tjenesteydelse, derfor skulle beskattes, ville dette mindske effektiviteten af momsfritagelsen. Formålet med bestemmelsen — som jeg her vil udlægge som en gunstigere behandling af *visse* kulturelle aktiviteter — ville ikke blive opfyldt.

53. Desuden skal jeg bemærke følgende. Den i overgangsperioden gældende momsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), fandt anvendelse på de tjenesteydelser, som de udøvende kunstnere præsterede. Ifølge min opfattelse af anvendelsesområdet for den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), omhandlede afgiftsfritagelse, foreligger der en vis overlapning mellem de to bestemmelser. På samme måde foreligger der en overlapning mellem den sidstnævnte fritagelse og muligheden for at anvende en reduceret momssats i medfør af artikel 12, stk. 3. Eksistensen af en sådan overlapning begrunder dog ikke i sig selv en anderledes fortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Det fremgår af UStG's § 12, at overlapningen ikke nødvendigvis resulterer i uklare gennemførelsesbestemmelser, og at det dermed skaber en retsusikkerhed for de afgiftspligtige. Det følger udtrykkeligt af denne bestemmelse, at der gælder en reduceret momssats for de organer, som ikke er anerkendt.

C — *Kulturelle organer*

54. Jeg kommer nu til spørgsmålet om begrænsningen af fritagelser for kulturelle tjenesteydelser, som præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat. I sjette direktiv bestemmes det nemlig ikke bare, at visse former for virksomhed momsfritages, men også — hvilket er en yderligere betingelse — hvilke erhvervsdrivende der har ret til at præstere de afgiftsfritagne tjenesteydelser[24].

55. For at kunne fortolke denne begrænsning må følgende fire punkter undersøges:

— Hvad indebærer det at anvende begrænsningen i forhold til kulturelle organer?

— Er organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål, omfattet af fritagelsen?

— Hvordan er forholdet mellem begrænsningen og princippet om afgiftsneutralitet?

— Hvilken grad af skønsbeføjelse råder medlemsstaterne over ved anerkendelse af organer?

56. Betingelsen om, at et organ skal have en kulturel karakter, skal så vidt muligt fortolkes på samme måde som betingelsen om, at den præsterede tjenesteydelse skal have en kulturel karakter[25]. Idet jeg begrænser mig selv til den i hovedsagen omhandlede tvist, bør det bemærkes, at fællesskabslovgiver frem for alt havde sådanne organer i tankerne, hvor kulturelle arrangementer finder sted, f.eks. koncertsale og teatre. Eftersom koncertsale og teatre både kan være offentligretlige organer og privatretlige institutioner, var det nødvendigt ikke at begrænse fritagelsen til offentligretlige organer. Det er nemlig ikke formålet med ordningen at stille offentlige organer skattemæssigt gunstigere end privatretlige institutioner. Sjette direktiv giver derfor medlemsstaterne mulighed for på tilsvarende vis at fritage privatretlige kulturelle institutioner for afgift. Som eksempel på dette henviser jeg til den tyske lovgivning, hvorefter betingelserne for, at privatretlige institutioner kan fritages, er,

24 — Jeg anvender her Domstolens formulering, jf. punkt 33 ovenfor.

25 — Det fremgår ikke af forarbejderne til direktivet, sådan som de er beskrevet af B. Terra og J. Kajus, a.st., at fællesskabslovgiver udtrykkeligt har villet adskille begreberne.

at de opfylder de samme »kulturelle opgaver« som de organer, der i kraft af at være offentligretlige organer, er fritaget.

57. Fritagelsen skal dog ikke nødvendigvis begrænses til koncertsale og teatre. Udøvende kunstnere er ikke udelukket fra fritagelse, og der er heller ingen grund til, at de skulle være det. Det er kunstnerne, der præsterer den kulturelle tjenesteydelse, og som jeg anførte ovenfor, falder denne tjenesteydelse ind under begrebet »kulturelle tjenesteydelser« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Kort sagt er alle de organer, som præsterer regelmæssige kulturelle tjenesteydelser, pr. definition kulturelle organer.

58. Det andet punkt vedrører spørgsmålet om, i hvilket omfang organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål, er omfattet af fritagelsen. Dette punkt har særlig relevans i forhold til Kennemer Golf-dommen [26], hvori Domstolen fastslog, at de i artikel 13, punkt A, anførte fritagelser havde til formål at sikre en mere favorabel momsmæssig behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle. Desuden skal jeg bemærke, at de organer, som er anerkendt af medlemsstaterne, nævnes i samme åndedrag som de offentligretlige organer, som pr. definition ikke har en kommerciel karakter (eller ikke anses for at have en sådan).

59. Ikke desto mindre giver sjette direktiv også organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål, adgang til fritagelsen. Jeg skal i den forbindelse bemærke, at ordlyden af sjette direktiv ikke udelukker sådanne organer. Endnu mere påfaldende er det, at artikel 13, punkt A, stk. 2, åbner mulighed for at udelukke sådanne organer. Med støtte i denne bestemmelse har medlemsstaterne dermed ret til, men ikke pligt til at udelukke organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål. En sådan udelukkelse følger ikke af den tyske lovgivning, der er omtvistet i hovedsagen.

60. Det tredje punkt drejer sig om, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), ikke behandler alle afgiftspligtige lige. Afgiftsfritagelsen kommer kun visse af dem til gode. Dette strider mod princippet om afgiftsneutralitet, eftersom sammenlignelige situationer tilsyneladende behandles afgiftsmæssigt forskelligt afhængig af det mål, der forfølges med den pågældende virksomhed [27]. Domstolen har udtrykkeligt accepteret en sådan forskelsbehandling i Kennemer Golf-dommen [28]. Det fremgår af denne dom, at princippet om afgiftsneutralitet ikke altid er afgørende.

26 — Jf. punkt 38 ovenfor.

27 — Vedrørende dette princip, se nærmere punkt 34 ovenfor.

28 — Jf. ovenfor punkt 37 ff.

61. Dette princip er ikke til hinder for en forskelsbehandling af transaktioner, som er sammenlignelige, men ikke identiske. I mit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Finland[29] bemærkede jeg, at sjette direktiv er meget detaljeret, og at denne omstændighed automatisk indebærer, at transaktioner, som på visse punkter er sammenlignelige, men ikke er identiske, i en række tilfælde ikke vil blive behandlet lige. Sjette direktiv har på denne måde skabt mange grænsetilfælde, hvilket beror på, at de afgrænsninger, man har foretaget, ikke altid er naturlige. Dette gælder navnlig for de i artikel 13, punkt A, opregnede afgiftsfritagelser, der kun omfatter visse — men ikke alle — former for virksomhed af almen interesse[30].

62. Som Domstolen har fastslået i Greggdommen, er princippet om afgiftsneutralitet derimod til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms på grund af deres juridiske form.

63. Uanset dette mener jeg, at det vil være formålstjenligt endnu en gang at undersøge forholdet mellem artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), og princippet om afgiftsneutralitet med henblik på at fastslå, om den forskellige behandling med udgangspunkt i de udførte transaktioners formål skal anses for værende forskelsbehandling af identiske eller sammenlignelige forhold. I det andet tilfælde er forskelsbehandling tilladt, men ikke i det første.

64. Jeg når til den slutning, at den i foregående punkt nævnte begrænsning af det personelle anvendelsesområde for fritagelsen er tilladt. Fritagelsen tjener nemlig ikke det formål — sådan som Landgericht har fastslået i hovedsagen — at begunstige økonomisk svage organer, men derimod at gøre teatre mere tilgængelige for offentligheden. Prisen for adgangsbilletter udgør frem for alt en barriere i forhold til (svært tilgængelige) kulturelle arrangementer, der ikke automatisk tiltrækker et bredt publikum. Denne barriere eksisterer ikke i forhold til kommercielle arrangementer, der i sig selv giver overskud, eller barrieren eksisterer i en mindre grad. Offentligheden er i langt højere grad parat til at betale den pris, arrangøren forlanger. En momsfritagelse — som i øvrigt kun indebærer en relativ beskeden prisnedsættelse — ville i dette tilfælde forfejle sit mål. Eftersom momsfritagelsen også indebærer tabte skat-

29 — Jf. fodnote 13 ovenfor, punkt 41 i forslaget til afgørelse.

30 — Jf. punkt 43 i mit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Finland.

teindtægter, mener jeg, at det er begrundet at anse de transaktioner, der er afgiftsfritaget, og de, der ikke er det, for sammenlignelige, men ikke identiske.

65. Det fjerde punkt vedrører medlemsstaternes skønsbeføjelse. Efter min opfattelse må man tage udgangspunkt i, at den beføjelse, som er overdraget medlemsstaterne ved artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), til at anerkende (eller ikke anerkende) et andet organ end et offentligretligt organ, ikke udtrykkeligt er reguleret. Denne beføjelse er i princippet ubegrænset — inden for de i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), fastlagte grænser [31] — og beføjelsen er så vidtrækkende, at en medlemsstat i sin lovgivning tilmed kan bestemme, at intet kulturelt organ, der ikke er et offentligretligt organ, skal anerkendes. Medlemsstaterne kan dog også f.eks. fastsætte et kulturelt organs kommercielle eller ikkekommercielle karakter som en betingelse. I Tyskland har man besluttet sig for en anden betingelse, nemlig at et organ af de kompetente myndigheder skal have attestation for at udfylde »kulturelle opgaver«.

66. I den foreliggende sag har Kommissionen gjort gældende, at medlemsstaterne ved udøvelsen af dette skøn skal iagttage fællesskabsretten og navnlig princippet om afgiftsneutralitet. Jeg tilslutter mig Kommissionens synspunkt og vil præcisere det som følger. Ved udøvelsen af det skøn, der er tilladt medlemsstaterne til at anerkende organer, er skønnet underlagt de almindelige fællesskabsretlige principper. Herved tænker jeg frem for alt på følgende:

— Udøvelsen af skønnet må ikke være i strid med det mål, som forfølges med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Det må med andre ord ikke svække bestemmelsens effektive virkning.

— Udøvelsen må ikke føre til forskelsbehandling af identiske situationer. Med andre ord skal princippet om afgiftsneutralitet iagttages. Jeg har allerede tidligere behandlet dette princip.

67. Hvad angår bestemmelsens effektive virkning skal jeg henvise til følgende. Medlemsstaterne har en almindelig pligt til at opnå det mål, som forfølges med et direktiv, og til at iværksætte de generelle og specifikke foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre overholdelse af forpligtelsen. Formuleret negativt betyder det, at medlemsstaterne skal afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe

31 — I dommen i sagen Kommissionen mod Spanien (fodnote 17 ovenfor) har Domstolen f.eks. trukket grænsen således, at de betingelser, der kan fastsættes af medlemsstaterne, ikke angår fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, idet noget sådant kunne føre til, at *visse kulturelle tjenesteydelser* ville blive udelukket fra momsfritagelsen.

realiseringen af det i direktivet fastlagte mål i fare. Her drejer det sig om en ubegrænset skønsmæssig beføjelse, som ikke er genstand for nogen regulering. Beføjelsen er vidtrækkende, men udøvelsen af skønnet må ikke fratage denne ordning sit indhold [32]. I den foreliggende sag er det derfor nødvendigt at fastslå, om de nationale bestemmelser, der udelukker solisterne fra momsfritagelsen, kan fratage ordningen sit indhold.

D — *Kan en fysisk person også anses for at være et organ?*

68. Dette bringer mig videre til den tredje del af det præjudicielle spørgsmål, nemlig hvorvidt en fysisk person kan anses for at være et organ. Dette er kernen i det præjudicielle spørgsmål. Den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og den nederlandske regering har gjort gældende, at dette ikke er muligt. Den tyske regering har i denne forbindelse bemærket, at fortolkningen af et begreb i en fællesskabsretlig bestemmelse så vidt muligt skal fortolkes med udgangspunkt i ordlyden. Efter denne regerings opfattelse bør der eksistere et vist minimum af overensstemmelse [33] mellem et udtryk og dets sædvanlige betydning. Matthias Hoffmann og Kommissionen har indtaget det modsatte standpunkt.

69. Som det fremgår af Gregg-dommen, er organets juridiske form uden betydning, forudsat at der er tale om en individualiseret enhed, der udfører en særlig funktion. I Gregg-dommen drejede det sig om to fysiske personer, der sammen udfyldte en funktion. De drev en virksomhed (nærmere bestemt et plejehjem) og fremstod derfor udadtil som en enhed. I den foreliggende sag drejer det sig om et andet område, nemlig det kulturelle og herunder navnlig om musikarrangementer.

70. Der foreligger omstændigheder, der kan sammenlignes med dem, der forelå i Gregg-dommen, når en duo eller en trio udadtil fremtræder som en enhed, selv hvad angår kontrakterne med koncertarrangøren. Ud fra en analog fortolkning af Gregg-dommen hersker der efter min mening ikke nogen tvivl om, at et sådant musikensemble, der består af to eller flere personer, kan anses for at være et kulturelt organ som omhandlet i sjette direktiv.

71. Under disse omstændigheder kan jeg ikke se, hvorfor — og navnlig ikke i lyset af sagsforholdene i hovedsagen — en solist

32 — Dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl, Sml. I, s. 6671, præmis 24.

33 — Under retsmødet anvendte den tyske regering begrebet »Mindestkonvergenz«.

ikke skulle kunne anses for at være en sådan enhed. En solist kan fuldt ud sammenlignes med et musikensemble, men består kun af en person. Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet — og den manglende klarhed i sjette direktivs ordlyd — er det efter min mening ikke rigtigt at fortolke sjette direktiv således, at antallet af medlemmer af et musikensemble skal være udslagsgivende i spørgsmålet om momsfritagelse. I denne henseende tilslutter jeg mig Kommissionens og Matthias Hoffmanns synspunkt, for så vidt som de argumenterer for, at en generel udelukkelse af solister er i strid med fællesskabsretten. Denne slutning påvirkes ikke af retningslinjerne fra 1994[34] om fortolkningen af artikel 13, som den tyske regering henviser til. Disse retningslinjer udelukker kunstnere, som optræder alene. Helt bortset fra, at disse retningslinjer ikke er retlig bindende, mener jeg, at indholdet er forældet i lyset af Gregg-dommen.

72. Dette indebærer ikke, at en enkeltperson, som præsterer en kulturel tjenesteydelse, under alle omstændigheder kan anses for at være et kulturelt organ. Efter min mening er det afgørende, at denne person (solisten) udadtil fremtræder som en enhed. Desuden skal den tjenesteydelse, hvoraf moms enten opkræves eller ikke opkræves, bestå af en individualiseret tjenesteydelse, som solisten ikke præsterer som medlem af et ensemble, hvilket i forbindelse med klassisk musik kunne være et orkester.

73. For tydelighedens skyld vil jeg påpege følgende. I en sag som den foreliggende er der desto større grund til at anse solister for at være organer. Det drejer sig nemlig om solister, hvis kommercielle interesser er så store, at de meget vel kunne have været forvaltet af en juridisk person. Det ville også have været helt naturligt, om de af tiltalte i hovedsagen indgåede kontrakter var indgået med en sådan juridisk person. Den omstændighed, at dette ikke skete — hvilket fremgår af sagens faktiske omstændigheder — kan ikke føre til, at den afgiftsmæssige behandling er anderledes.

74. Kort sagt udelukker fællesskabsretten ikke solister fra afgiftsfritagelsen.

E — *Medlemsstaternes skønsmæssige beføjelse i konkrete sager*

75. Jeg kommer nu til den fjerde del, som jeg nævnte i punkt 65 ovenfor. Når det ikke drejer sig om offentligretlige organer, finder momsfritagelsen som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), nemlig

34 — Det Rådgivende Udvalgs retningslinjer i henhold til sjette direktivs artikel 29, som vedtaget ved det 41. møde den 28.2.1994 og den 1.3.1994.

kun anvendelse på de kulturelle organer, *som er anerkendt af den pågældende medlemsstat*. Forudsat at UStG's § 4, punkt 20, skal fortolkes således, at solister ikke er omfattet af momsfritagelsen, indebærer dette, at en solist i Tyskland ikke kan anses for et kulturelt organ. Tager man udgangspunkt i den ovenfor anførte fortolkning af sjette direktiv, beror den omstændighed, at solisterne i hovedsagen ikke er omfattet af momsfritagelsen, alene på den nationale lovgivning. I henhold til denne lovgivning, og i forhold til det her relevante, gælder der kun en afgiftsfritagelse for grupper af musikere og vokalensembler, der består af to eller flere personer.

76. Fortolkningen af den tyske lovgivning er naturligvis forbeholdt den nationale ret. I den foreliggende sag drejer det sig udelukkende om, hvorvidt en medlemsstat, der gør den mulige anerkendelse af et organ betinget af antallet af medlemmer heri, overskrider grænserne for sin skønsmæssige beføjelse. Kommissionen er af den opfattelse, at en generel udelukkelse af solister ligger ud over, hvad der er skønsmæssig beføjelse til, eftersom medlemsstaten baserer forskelsbehandlingen på subjektive kriterier.

77. Først skal spørgsmålet efterprøves i forhold til den effektive virkning. Det drejer sig nemlig om at fastslå, hvorvidt en national bestemmelse, hvorefter solister udelukkes fra momsfritagelse, fratager den fællesskabsretlige ordning sit indhold. I denne henseende skal man efter min mening først og fremmest tage hensyn til formålet med afgiftsfritagelsen. I henhold til Domstolens retspraksis i Kennemer Golf-dommen er formålet at sikre en mere favorabel behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle [35]. Jeg vil understrege, at bestemmelsen ikke indebærer, at *alle* organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle, skal sikres en mere favorabel behandling. Som allerede nævnt, råder medlemsstaterne over en udstrakt skønsbeføjelse i denne henseende. En national bestemmelse, som begrænser den mere favorable behandling til kulturelle organer med mere end et medlem, fratager efter min mening ikke den fællesskabsretlige ordning sit indhold. En sådan bestemmelse begrænser kun afgiftsfritagelsens rækkevidde i den pågældende medlemsstat.

78. Som Domstolen har fastslået i Greggdommen, er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører den samme virksomhed, i momsmæssig henseende forskelsbehandles på grund af deres juridiske form. Dette kan efter min opfattelse overføres analogt på denne sag. Her berører forskelsbehandlingen på den ene side musikensembler, der består af en enkelt person, og på den anden side musikensembler, der består af to eller

35 — Se navnlig Kennemer Golf-dommen (fodnote 12 ovenfor).

flere personer, som udfører den samme virksomhed. Denne sondring har desuden ikke nogen forbindelse med det formål, som tilsigtes med bestemmelserne. Jeg anser derfor denne sondring for at være forskelsbehandling af identiske situationer.

79. Eftersom de her foreliggende situationer er identiske og ikke blot sammenlignelige, mener jeg, at den tyske regering har tilsidesat princippet om afgiftsneutralitet. Dette betyder imidlertid ikke, at der er sket en tilsidesættelse af fællesskabsretten som sådan. En medlemsstat kan anføre en særlig begrundelse. En sondring kunne f.eks. være nødvendig ud fra et kontrolhensyn. Imidlertid er der ikke i den foreliggende sag angivet nogen begrundelse for sondringen.

F — *Sammenfatning*

80. Sammenfattende vil jeg besvare det første præjudicielle spørgsmål bekræftende på baggrund af følgende forhold:

— Den tjenesteydelse, som en udøvende kunstner præsterer til en arrangør af et arrangement, kan lige så vel omfattes af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), som den tjenesteydelse, der præsteres af arrangøren i forhold til offentligheden.

— Medlemsstaterne råder over et vidt skøn til at anerkende andre »kulturelle organer« end offentligretlige organer, som kan omfattes af momsfritagelsen. Medlemsstaterne kan anvende et kulturelt organs kommercielle eller ikke-kommercielle karakter som kriterium.

— Dette skøn er vidt, men ikke ubegrænset. Skønnet er underlagt iagttagelsen af almindelige fællesskabsretlige principper, såsom den effektive virkning og afgiftsneutralitet.

— En solist kan anses for et »kulturelt organ« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), under forudsætning af, at denne udadtil fremstår som en enhed, og af, at tjenesteydelsen, hvoraf moms enten opkræves eller ikke opkræves, består af en individualiseret tjenesteydelse.

— En national bestemmelse, der generelt udelukker solister fra momsfritagelse, fratager ikke sjette direktiv sin effektive virkning. En sådan bestemmelse er imidlertid i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Med undtagelse af de tilfælde, hvor der angivet en begrundelse, er udelukkelsen derfor i strid med fællesskabsretten.

VI — Besvarelsen af det andet spørgsmål

81. Eftersom jeg har besvaret det første præjudicielle spørgsmål bekræftende, er det også nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

82. Dette spørgsmål drejer sig om begrænsningen af den i artikel 13, punkt A, omhandlede afgiftsfritagelse for virksomhed af almen interesse. Begrebet almen interesse er indeholdt i artiklens overskrift.

83. Matthias Hoffmann har påpeget, at de forskellige afgiftsfritagelser i artikel 13, punkt A, er formuleret meget præcist, og at de alle sigter mod at tjene den almene interesse. Den tyske regerings bemærkninger går i samme retning, for så vidt som den har påpeget, at overskriften overhovedet ikke sætter nogen begrænsninger for medlemsstaten, når den gennemfører direktivet i national ret. Ifølge Det Forenede Kongeriges og den nederlandske regerings opfattelse fremgår det derimod af begrebet »almen interesse«, at de organer, som systematisk sigter mod at skabe fortjeneste, ikke må udelukkes fra afgiftsfritagelse. Kommissionen har i forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål henvist til artikel 13, punkt A, stk. 2, der udgør grundlaget for at udelukke virksomheder, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål.

84. Indledningsvis vil jeg bemærke, at overskriften til en artikel ikke indgår som en del af selve bestemmelsen. Som tilfældet er med overskrifter til en hel lov eller til en del af en sådan, beskriver overskriften indholdet af det, der følger. En overskrift tjener til forklaring. Den væsentligste forskel mellem den normative og den beskrivende del af en bestemmelse er udtrykt klart i den interinstitutionelle overenskomst af 22. december 1998 om fælles retningslinjer for EF-lovgivningens affattelse[36]. Alligevel kan lovgivers hensigt udledes af overskriften på en bestemmelse. I denne henseende kan overskriften have betydning for Domstolens stillingtagen, og sådan forstår jeg også begrebet »almen interesse« i overskriften til artikel 13, punkt A. Af begrebet følger der således ikke nogen direkte begrænsning, men det afgrænser fortolkningen af de i artikel 13 opregnede afgiftsfritagelser.

36 — EFT 1999 C 73, s. 1.

85. Dermed har overskriften ikke nogen selvstændig betydning i den foreliggende sag. Jeg henviser her til ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n). Denne bestemmelse vedrører kun *kulturelle* tjenesteydelser, som præsteres af visse *kulturelle* organer. Kravet om, at såvel tjenesteydelsen som organet skal have en kulturel karakter, indebærer i sig selv, at afgiftsfritagelsen tjener den almene interesse. Jeg tiltræder derfor det af Matthias Hoffmann og den tyske regering fremførte synspunkt.

86. Desuden kan begrebet »almen interesse« fortolkes på en anden måde, nemlig som en interesse af ikke-kommerciel karakter. Selv denne fortolkning kan på forsvarlig vis begrundes ud fra svaret på det første spørgsmål. Domstolen har nemlig fastslået, at formålet med momsfritagelser er at give visse organer, hvis aktiviteter ikke tjener kommercielle formål, en gunstigere behandling. Dette formål findes også i de betingelser, som medlemsstaterne i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 2, må fastsætte for ikke-offentlige organers afgiftsfritagelse[37]. Overskriften har dog heller ikke i denne henseende nogen selvstændig betydning. Som jeg tidligere nævnte i forbindelse med besvarelsen af det første spørgsmål, er organer, hvis aktiviteter tjener et kommercielt formål, nemlig ikke pr. definition udelukket. Dertil er de i artikel 13, punkt A, stk. 2, opregnede betingelser, som har til formål at give medlemsstaterne en beføjelse til at udelukke organer, hvis aktiviteter tjener et kommercielt formål, fakultative. Med stk. 2 fjernes enhver tvivl: Artikel 13, punkt A, stk, 1, litra n), er ikke til hinder for momsfritagelse af organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål, og derfor ikke tjener den almene interesse.

87. Sammenfattende kan følgende konstateres.

— Begrebet »almen interesse« i overskriften til artikel 13, punkt A, har ikke nogen selvstændig betydning.

— Organer, hvis aktiviteter tjener kommercielle formål, er ikke pr. definition udelukket fra afgiftsfritagelser i medfør af sjette direktiv.

37 — Jf. præmis 19 i den hyppigt nævnte Kennemer Golf-dom, nævnt i fodnote 12 ovenfor.

VII — Forslag til afgørelse

88. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er blevet forelagt af Bundesverwaltungsgericht, på følgende måde:

»—Hvad angår det første præjudicielle spørgsmål: En solist kan anses for et »kulturelt organ« som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, under forudsætning af, at denne udadtil fremstår som en enhed, og af at den tjenesteydelse, hvoraf moms enten opkræves eller ikke opkræves, består af en individualiseret tjenesteydelse. En national bestemmelse, der generelt udelukker solister fra momsfritagelse, fratager ikke sjette direktiv sin effektive virkning. En sådan bestemmelse er imidlertid i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Med undtagelse af de tilfælde, hvor der angivet en begrundelse, er udelukkelsen derfor i strid med fællesskabsretten.

— Hvad angår det andet præjudicielle spørgsmål: Begrebet »almen interesse« i overskriften til artikel 13, punkt A, har ikke nogen selvstændig betydning.«