CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 14 november 2002 [1]

I — Inleiding

1. In deze zaak heeft het Duitse Bundesgerichtshof twee vragen gesteld over de uitleg van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn"). De feitelijke achtergrond van deze vragen is gelegen in een reeks optredens van de drie tenoren Luciano Pavarotti, Placido Domingo en José Carreras. In hoeverre is ter zake van deze optredens BTW verschuldigd?

2. Meer in het bijzonder hebben deze vragen betrekking op het bepaalde in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn dat voorziet in vrijstelling van BTW-heffing ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Onder meer worden vrijgesteld culturele diensten die worden verricht door culturele instellingen. De verwijzende rechter wil weten of solisten kunnen worden aangemerkt als culturele instellingen. Daarnaast vraagt de verwijzende rechter of optredens van solisten die primair een commerciële doelstelling hebben activiteiten van algemeen belang kunnen zijn.

3. De vragen bieden het Hof de gelegenheid een verfijning te geven van het arrest Gregg. [3] In dit arrest bepaalde het Hof dat — onder omstandigheden — ook natuurlijke personen voor de werking van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn als instelling van sociale aard kunnen worden aangemerkt.

II — Het juridisch kader

A — *Europees recht*

4. Artikel 13, A, lid 1, verplicht de lidstaten om vrijstelling te verlenen van BTW-heffing

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.
2 — PB L 145, blz. 1.
3 — Arrest van 7 september 1999 (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947).

ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Deze bepaling luidt voorzover van belang: „Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

n) bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend."

5. Lid 2 van artikel 13, A, bepaalt:

„a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub [...] n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

— de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;

— beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

— de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

— de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten

nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

b) de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden."

b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub [...] n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

— zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

— zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

7. Bijlage F geeft een lijst van handelingen, die ingevolge artikel 28, lid 3, onder b, mogen worden uitgezonderd. Punt 2 van de bijlage noemt:

„Diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen, andere dan de medische en paramedische beroepen [...]."

B — *Nationaal recht*

6. Artikel 28, lid 3, aanhef en onder b, bepaalt:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode kunnen de lidstaten:

[...]

8. Voor het hoofdgeding is in de eerste plaats het Umsatzsteuergesetz [4] van belang.

9. § 4 van deze wet sluit categorieën leveringen en diensten van BTW-heffing

4 — In de versie van 24 maart 1999, BGBl. I, blz. 402.

uit. Onder punt 20, sub a, worden uitgezonderd activiteiten die worden uitgevoerd door bepaalde publieke instellingen. Deze instellingen zijn: theaters, orkesten, kamermuziekensembles, zangkoren, musea, botanische tuinen, zoölogische tuinen, dierentuinen, archieven, bibliotheken en onder monumentenzorg geplaatste bouwwerken en parken. Deze uitzonderingen gelden eveneens bij activiteiten van instellingen van dezelfde aard behorend tot andere belastingplichtigen (private instellingen) voorzover de bevoegde autoriteit van een Land verklaart dat zij dezelfde culturele missie vervullen als de publieke instellingen genoemd in de vorige zin.

10. § 4, punt 20, sub b, zondert eveneens uit de organisatie van theatervoorstellingen en concerten voorzover deze worden uitgevoerd door de theaters, orkesten, kamermuziekensembles of zangkoren bedoeld in artikel 4, punt 20, sub a.

11. § 12 van het Umsatzsteuergesetz voorziet in een verlaagd BTW-tarief voor diensten van theaters, orkesten, kamermuziekensembles, zangkoren en musea en de organisatie van theatervoorstellingen en concerten, door andere ondernemers.

12. § 18 van het Umsatzsteuergesetz geeft regels voor de procedure van heffing. Om de inning van belasting zeker te stellen kan de federale Minister van Financiën voorschrijven dat belasting voor een reeks aan activiteiten wordt betaald door inhouding bij de huurder *(PM: preneur)*. Dit betreft onder meer activiteiten uitgevoerd door een belastingplichtige die in het buitenland is gevestigd. De Minister van Financiën heeft deze bevoegdheid gebruikt.

13. De Umsatzsteuer-Richtlinien bevatten richtsnoeren voor de administratie op het gebied van de omzetbelasting. Zij geven onder meer de volgende uitleg van § 4, punt 20, van het Umsatzsteuergesetz:

— Van orkesten, kamermuziekensembles en zangkoren maken alle groepen muzikanten en vocale ensembles deel uit die zijn samengesteld uit twee of meer personen. Het type muziek is niet van belang; het kan ook gaan om lichte muziek.

— De fiscale uitzondering voor concerten geldt ook als solisten daaraan deelnemen, op voorwaarde dat het geheel het karakter van een concert heeft. Hetzelfde geldt de organisatie van concerten.

III — Feitelijk en procedureel kader

14. Matthias Hoffmann, de verdachte in de hoofdprocedure, exploiteerde sinds 1971 een bureau voor popconcerten en (later ook) klassieke concerten. Begin jaren negentig werd hij een van de belangrijkste organisatoren van concerten in Duitsland. In 1996/1997 organiseerde hij de wereldtournee van de drie tenoren Luciano Pavarotti, Placido Domingo en José Carreras. Twee concerten van die wereldtournee vonden in Duitsland plaats.

15. Hoffmann hield geen omzetbelasting in op de gages die werden betaald aan de drie solisten en heeft de desbetreffende belasting ook niet betaald aan de Duitse belastingdienst. Hij was daartoe verplicht ingevolge het Umsatzsteuergesetz [5], aangezien de eigenlijke BTW-plichtigen (de drie solisten) in het buitenland gevestigd waren.

16. Hoffmann is vervolgd voor belastingfraude, in het bijzonder in verband met deze feiten. Bij arrest van 22 december 1998 heeft het Landgericht hem veroordeeld tot gevangenisstraf.

17. Voorzover van belang motiveert het Landgericht deze veroordeling als volgt. De vrijstelling die is voorzien in § 4, punt 20, sub a, van het Umsatzsteuergesetz geldt slechts voor instellingen, hetgeen individuele artiesten uitsluit. In het bijzonder voor het optreden van de drie tenoren geldt dat de persoonlijkheid van ieder van hen voorop staat en niet het spektakel in zijn geheel. Ook is met ieder van hen afzonderlijk een contract afgesloten. Het Landgericht stelt verder dat zelfs volgens de ruime interpretatie van het Umsatzsteuer-Richtlinien een instelling in de zin van genoemde § 4, punt 20, sub a, uit ten minste twee deelnemers moet bestaan.

18. Het Landgericht acht deze uitleg van de nationale regelgeving niet strijdig met artikel 13 van de Zesde richtlijn. Artikel 13, A, lid 2, laat immers aan de lidstaten de bevoegdheid om de BTW-vrijstelling aan anderen dan publieke instellingen aan voorwaarden te binden. Dit artikellid noemt onder meer als mogelijk te stellen voorwaarden dat een instelling niet systematisch beoogt winst te maken en dat het bestuur en beheer van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschiedt. Hiermee geeft de gemeenschapswetgever aan dat de vrijstelling vooral is bedoeld voor economisch zwakke instellingen die het algemeen belang dienen.

5 — Deze verplichting vloeit voort uit § 18, lid 8, van de wet en op uitvoeringsregelgeving. In de procedure bij het Hof staat die verplichting niet ter discussie.

19. Verder stelt het Landgericht dat de lidstaten vrij zijn om de uitzonderingen op de BTW-plicht van artikel 13, A, al dan niet te benutten. In ieder geval zouden deze uitzonderingen niet slaan op natuurlijke personen.

20. In zijn beroep bij het Bundesgerichtshof tegen zijn veroordeling voert Hoffmann aan dat de weigering de BTW-vrijstelling toe te passen strijdt met het gemeenschapsrecht. Er zou sprake zijn van een ongeoorloofde discriminatie. Weliswaar laat de Zesde richtlijn uitzonderingen op de normale BTW-heffing toe, waarbij de nationale wetgever een „aanvullende bevoegdheid" bezit, doch de omzetting in de nationale wetgeving mag niet leiden tot resultaten die indruisen tegen de gemeenschapsrechtelijke doelstellingen. Indien het aantal betrokken personen als criterium wordt genomen, dan is zulks in strijd met het doel van de Zesde richtlijn, de gelijkheid van de belastingheffing te waarborgen en daardoor concurrentievervalsing te voorkomen. Verdachte verwijst dienaangaande naar de gewijzigde rechtspraak van het Hof van Justitie met betrekking tot instellingen van sociale aard, volgens welke in tegenstelling tot de vroegere rechtsopvatting van het Hof[6], het begrip „instelling" niet meer uitsluitend op rechtspersonen, doch ook op natuurlijke personen toepassing vindt (arrest Gregg[7]).

21. Het openbaar ministerie stelt zich in de hoofdprocedure op een ander standpunt. De BTW-vrijstelling is bedoeld als een subsidie voor bepaalde openbare instellingen. Deze subsidie houdt verband met het feit dat het publiek niet bereid zou zijn hogere prijzen te betalen voor culturele voorstellingen. Het openbaar ministerie stelt dat de rechtspraak van het Hof de subsidiëring van ondernemers door middel van belastingfaciliteiten op zichzelf toestaat. De rechtspraak verbiedt slechts de benadeling van ondernemers op grond van hun rechtsvorm. Bepalend is of in casu de artiesten gelijkgesteld moeten worden met van overheidswege ondersteunde instellingen.

22. Vervolgens heeft het Bundesgerichtshof bij beschikking van 5 april 2000, ingekomen ter griffie van het Hof van Justitie op 17 april 2000, verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het daarin gebruikte begrip ‚andere culturele instellingen die [...] worden

6 — Arrest van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341).

7 — Aangehaald in voetnoot 3.

erkend' ook een solist omvat die culturele diensten verricht?

2) Ingeval vraag 1 bevestigend wordt beantwoord: Vloeien uit het opschrift van artikel 13, A, ‚[...] activiteiten van algemeen belang', beperkingen voort, bijvoorbeeld wanneer met de optredens van solisten hoofdzakelijk commerciële doeleinden worden nagestreefd?"

23. In de procedure bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Hoffmann, de Commissie en de regeringen van Duitsland, Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Ter zitting op 3 oktober 2002 hebben Hoffmann, de Commissie en de Duitse regering hun standpunt mondeling toegelicht.

IV — Relevante rechtspraak

A — *Ten algemene*

24. De Zesde BTW-richtlijn genereert als bekend veel rechtspraak van het Hof. Dit geldt de richtlijn in het algemeen en artikel 13, A, in het bijzonder.

25. De veelheid aan procedures bij het Hof vloeit naar mijn oordeel voort uit het karakter van de Zesde richtlijn. Die richtlijn is gedetailleerd van karakter, met name in de omschrijving van de vele uitzonderingen op de hoofdregel van de Zesde richtlijn dat bij een transactie steeds BTW verschuldigd is. Dat gedetailleerde karakter brengt echter niet mee dat hiermee de reikwijdte van de uitzonderingen voor zichzelf spreekt en zeker niet dat alle — ook toekomstige — situaties konden worden gevat bij de formulering van de Zesde richtlijn. Integendeel, een gedetailleerde regeling als deze is naar haar aard niet geschikt een steeds veranderende werkelijkheid te vatten. Dit geldt te meer voor een fiscale regeling, die op zichzelf al aanleiding kan vormen voor veranderingen in juridische of maatschappelijke constructies teneinde het betalen van belasting te voorkomen.

26. De hoofdlijn van de rechtspraak van het Hof hangt samen met de geschetste karaktereigenschappen. Aan de ene kant is die lijn strikt. Aan de andere kant kijkt het Hof naar de bedoeling die de wetgever heeft gehad bij het creëren van bepaalde rechtsbegrippen. Deze rechtspraak van het Hof geeft de richting aan van deze conclusie.

27. In het recente arrest Commissie/Duitsland [8] somt het Hof een aantal voor deze zaak belangrijke elementen op. Allereerst stelt het Hof vast dat artikel 2 van de Zesde richtlijn een omschrijving van de BTW-plicht als zodanig bevat. Deze bepaling omschrijft immers de handelingen die aan de BTW onderworpen moeten zijn, te weten de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, alsmede de invoer van goederen. De Zesde richtlijn voorziet met name in hoofdstuk X, waarvan artikel 13 deel uitmaakt, in BTW-vrijstelling voor bepaalde categorieën handelingen. Een vrijstelling die niet in de Zesde richtlijn is voorzien, vormt een afwijking van de algemene regel van artikel 2 van de Zesde richtlijn. Een dergelijke afwijking kan enkel in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht indien zij overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn is toegestaan.

28. Op dit punt legt het Hof de Zesde richtlijn dus strikt uit, in de zin dat alleen uitzonderingen zijn toegestaan die uitdrukkelijk in de Zesde richtlijn zijn voorzien. Deze uitleg vloeit voort uit een van de belangrijke uitgangspunten van de gemeenschapswetgever bij het opstellen van de Zesde richtlijn. Het gaat dan om de gelijkheid van fiscale behandeling, waarmee concurrentievervalsing moet worden tegengegaan. In verband hiermee moeten uitzonderingen op de harmonisatie strikt worden opgevat. Immers, elke uitzondering leidt tot het extra uiteenlopen van de hoogte van de belastingdruk in de lidstaten. [9]

29. In het verlengde hiervan noem ik een tweede uitgangspunt van de gemeenschapswetgever, de belastingneutraliteit. Hiermee wil de gemeenschapswetgever een volstrekt neutrale fiscale belasting waarborgen van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen. [10]

30. Op dit punt ga ik terug naar het arrest Commissie/Duitsland. Het Hof beschouwt de in artikel 13 van de Zesde richtlijn genoemde begrippen als autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen. Titel A voorziet in vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Die bepaling stelt evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van BTW, maar enkel die welke in de bepaling

8 — Arrest van 20 juni 2002 (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punten 38 e.v.).

9 — Zie hierover o.a. mijn conclusie bij de arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99 en C-40/00, Jurispr. blz. I-4493 en I-4539, punten 35 e.v.).

10 — Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelmann (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15), en 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15).

worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven.[11] De meeste van deze vrijstellingen — waaronder de vrijstelling sub n, thans in geding — hebben betrekking op instellingen van algemeen belang die doeleinden van sociale, culturele, religieuze, sportieve of soortgelijke aard nastreven. Zij zijn er dus op gericht om bepaalde instellingen waarvan de activiteiten andere dan commerciële doelen hebben, op het gebied van de BTW een gunstiger behandeling te geven.[12]

B — *Artikel 13, A, lid 1*

31. Wat betreft de vrijstellingen voor culturele activiteiten wijs ik op mijn conclusie in de zaak Commissie/Finland waarin ik tot het oordeel kom dat de gemeenschapswetgever heeft gekozen voor een afgewogen stelsel van BTW-heffing op kunst.[13] Bepaalde culturele activiteiten kunnen op grond van artikel 13 van de Zesde richtlijn worden vrijgesteld van BTW-heffing, andere activiteiten kunnen gedurende een overgangsperiode worden vrijgesteld en voor weer andere activiteiten kunnen de lidstaten een verlaagd BTW-tarief toepassen.

32. De vrijstellingen ex artikel 13 van de Zesde richtlijn gelden voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht. De omschrijving van deze activiteiten geschiedt niet steeds aan de hand van zuiver materiële of functionele begrippen. In de meeste bepalingen — waaronder de uitzondering sub n — wordt ook aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten.[14]

33. In dit verband is het arrest Gregg[15] van belang. Hierin geeft het Hof een uitleg van de beperking van de vrijstelling tot handelingen verricht door inrichtingen of organisaties. In beginsel, zo stelt het Hof, zijn deze termen ruim genoeg om ook natuurlijke personen te omvatten. De gemeenschapswetgever heeft met het gebruik van die termen de toepasselijkheid van de vrijstellingen niet willen beperken tot de handelingen van rechtspersonen, doch de werkingssfeer van deze vrijstellingen juist willen uitbreiden tot de handelingen van particulieren. De begrippen „inrichting" en „organisatie" roepen weliswaar het beeld op van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht, doch dit betekent niet dat normalerwijze alleen rechtspersonen aan deze voorwaarde voldoen. Ook één of meer natuurlijke personen die een onderneming exploiteren kunnen een „inrichting" of een „organisatie" vormen.

11 — Punten 44 en 45 van het arrest.

12 — Arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 19).

13 — Conclusie bij het arrest van 7 maart 2002 (C-169/00, Jurispr. blz. I-2433).

14 — Zie arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 13), alsmede punt 13 van het arrest Gregg, aangehaald in voetnoot 3.

15 — Aangehaald in voetnoot 3.

34. Het Hof baseert deze op dit punt ruime uitleg onder meer op het beginsel van belastingneutraliteit. Ondernemers die dezelfde handelingen verrichten mogen niet verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing, op basis van hun rechtsvorm. [16]

35. Onverminderd lid 2 van artikel 13, A, mogen de lidstaten geen voorwaarden stellen die de materiële omschrijving van de in artikel 13, A, lid 1, bedoelde vrijstellingen betreffen, zo stelt het Hof in het arrest Commissie/Spanje. Er mogen slechts voorwaarden worden gesteld die beogen een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren. Er moet daarbij worden gedacht aan maatregelen om fraude, ontwijking en misbruik tegen te gaan. [17]

C — *Artikel 13, A, lid 2*

36. Artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn geeft aanvullende voorwaarden die de lidstaten mogen stellen voor de verlening van bepaalde vrijstellingen genoemd in artikel 13, A, lid 1. Deze aanvullende voorwaarden mogen alleen worden gesteld wanneer de vrijstelling ten goede komt aan andere dan aan publiekrechtelijke instellingen. De opsomming van voorwaarden in artikel 13, A, lid 2, heeft een limitatief karakter. [18]

37. In de context van de onderhavige zaak gaat het met name om de voorwaarden genoemd in de eerste twee gedachtestreepjes. Het is nu de vraag welke discretionaire bevoegdheid het gestelde bij deze gedachtestreepjes laat aan de nationale wetgever. In dit verband zijn twee recente arresten van 21 maart 2002 van belang, te weten het arrest Kennemer Golf [19] en het arrest Zoological Society. [20]

38. Het arrest Kennemer Golf geeft een uitlegging van het eerste streepje. Het Hof stelt dat het moet gaan om een instelling zonder winstoogmerk. Een dergelijke instelling mag aan het einde van een boekjaar een voordelig saldo hebben, maar het mag niet zo zijn dat winst wordt beoogd in de zin van geldelijke voordelen voor de leden van de instelling.

39. Het arrest Zoological Society gaat in op het tweede streepje. De aanvullende

16 — Zie in deze zin ook arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 30).

17 — Arrest van 7 mei 1998 (C-124/96, Jurispr. blz. I-2501, punten 11 en 12).

18 — Zo vloeit voort uit punt 18 van het arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 17.

19 — Aangehaald in voetnoot 12, met name punten 32 e.v.

20 — C-267/00, Jurispr. blz. I-3353, met name punten 20 e.v.

voorwaarde die inhoudt dat een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moet worden beheerd en bestuurd wordt door het Hof uitgelegd in het licht van de juridische context van deze voorwaarde. De communautaire wetgever heeft, aldus het Hof, een onderscheid willen maken tussen de activiteiten van commerciële ondernemingen en die van instellingen die niet het maken van winst ter verdeling onder de leden beogen. Het doel van deze voorwaarde is dus de BTW-vrijstelling voor te behouden aan instellingen die geen commercieel doel hebben, door te eisen dat de personen die deelnemen aan het beheer en bestuur van dergelijke instellingen geen financieel eigenbelang bij de resultaten van de werkzaamheden ervan hebben in de vorm van een bezoldiging, een winstuitkering of enig ander, ook indirect financieel voordeel.

40. In wezen geeft het tweede lid de lidstaten de mogelijkheid een invulling te geven aan het oogmerk van een algemeen belang, wanneer de vrijstelling ten goede komt aan anderen dan aan publiekrechtelijke instellingen. Blijkbaar is de gemeenschapswetgever ervan uitgegaan dat de activiteiten van publiekrechtelijke instellingen qualitate qua in het algemeen belang zijn.

41. Tevens gaat de gemeenschapswetgever ervan uit dat niet-commerciële instellingen eerder het algemeen belang dienen dan commerciële instellingen. De gemeenschapswetgever geeft dan ook nadrukkelijk de bevoegdheid aan de lidstaten om beide categorieën van instellingen fiscaal verschillend te behandelen. Die bevoegdheid gaat zelfs zo ver dat de vrijstellingen mogen leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die wel aan BTW-heffing zijn onderworpen. Immers, de in het vierde gedachtestreepje geformuleerde voorwaarde — die het tegengaan van concurrentievervalsing beoogt — heeft een facultatief karakter.

V — Beoordeling van de eerste vraag

A — *Kader voor de beoordeling*

42. De eerste vraag heeft betrekking op het begrip culturele instelling[21] genoemd in artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn. Kan ook een solist — dus één natuurlijke persoon — als instelling worden aangemerkt? Deze vraag kan niet worden beantwoord zonder eerst de inhoud en de strekking van de begrippen culturele dienst en culturele instelling uit artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn nader te bepalen.

21 — In de Nederlandse tekstversie wordt in onderdeel n het woord „instelling" gebruikt, terwijl andere onderdelen van artikel 13, A, lid 1, spreken van „inrichting" en „organisatie". Aan dit terminologische verschil komt geen betekenis toe. In veel taalversies (onder andere de Franse, de Engelse en de Duitse taalversie) wordt dit verschil niet gehanteerd. Bovendien valt ook uit het arrest Gregg af te leiden dat hetzelfde is bedoeld.

43. Voor de goede orde merk ik op dat het tweede lid van artikel 13, A, hier geen rol speelt. Nog los van het feit dat de verwijzende rechter zijn vraag toespitst op het eerste lid, biedt het tweede lid aan de lidstaten niet de bevoegdheid voorwaarden te stellen aan de (minimum)omvang van een instelling. De opsomming van de voorwaarden in het tweede lid heeft een limitatief karakter.

44. De uitleggingsvraag omvat in wezen vier elementen. In de eerste plaats moet worden vastgesteld welke culturele diensten onder de reikwijdte van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub n, vallen. Echter, niet in alle gevallen komen culturele diensten voor vrijstelling in aanmerking. De vrijstelling geldt alleen indien de diensten worden verricht door bepaalde culturele instellingen. Het tweede element betreft de betekenis van die beperking tot bepaalde instellingen.

45. Als derde element bespreek ik de kern van de gestelde vraag, namelijk of één natuurlijke persoon ook als instelling kan worden aangemerkt. Het vierde element hangt samen met de invulling die de Duitse wetgever aan dit autonome begrip heeft gegeven. Artikel 13, A, lid 1, sub n, geeft — evenals het tweede lid van artikel 13, A — een discretionaire ruimte aan de lidstaten waar het gaat om andere dan publiekrechtelijke instellingen. De BTW-vrijstelling behoeft immers slechts te worden verleend aan culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend. Het Hof dient te oordelen in hoeverre de nationale wetgever bij de erkenning van een culturele instelling een minimumomvang van die instelling als voorwaarde mag stellen voor de erkenning.

46. Ik leg deze elementen uit in het licht van de hoofdlijnen van de rechtspraak die ik in de vorige paragraaf heb weergegeven. Resumerend: de bepalingen van artikel 13, A, zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht die — voorzover het gaat om het bepalen van de reikwijdte van een vrijstelling — strikt moeten worden uitgelegd. De kern van artikel 13, A, lid 1, onder n, is de vrijstelling van bepaalde culturele activiteiten. De beperking tot bepaalde instellingen heeft een daarvan afgeleid karakter. Daar komt bij dat de ruimte om een onderscheid te maken tussen instellingen die wel en instellingen die niet in aanmerking komen voor vrijstelling moet worden beoordeeld in overeenstemming met het beginsel van belastingneutraliteit.

B — *Culturele diensten*

47. Zoals ik in punt 31 stelde heeft de gemeenschapswetgever gekozen voor een afgewogen stelsel van BTW-heffing op kunst. Bepaalde, maar niet alle culturele diensten vallen onder de vrijstelling van artikel 13, A. Daartoe geïnspireerd door de opmerkingen van de Commissie onderscheid ik in de context van deze zaak, die

klassieke concerten betreft, twee diensten. De eerste dienst is de dienst die aan de bezoekers van een concert wordt geleverd met als tegenprestatie de aankoop van een toegangskaart. De aankoop van de kaart geeft dezen het recht een concert bij te wonen of, met andere woorden, een culturele dienst te ontvangen. Zij kunnen dit recht geldend maken jegens hun wederpartij, onafhankelijk of die wederpartij nu het theater is waar het concert plaatsvindt, een onafhankelijke organisator zoals in casu de verdachte in het hoofdgeding of de muziekgroep zelf. Onder het begrip culturele dienst vallen blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van de Zesde richtlijn [22] in ieder geval diensten die worden geleverd aan het publiek. De tegenprestatie voor die diensten wordt gevormd door de prijzen die het publiek betaalt. Er bestaat geen twijfel over dat deze diensten zijn vrijgesteld van BTW, uiteraard mits aan de overige voorwaarden van artikel 13, A, wordt voldaan. Deze conclusie wordt in deze procedure ook niet weersproken.

48. De diensten die Hoffmann leverde aan het publiek (tot uitdrukking komend in de verkoop van toegangskaartjes) waren, zo blijkt uit hetgeen onbestreden bij het Hof naar voren is gebracht, vrijgesteld van BTW-heffing. Het hoofdgeding heeft betrekking op een tweede dienst. Het gaat om de heffing van BTW op de gage die Hoffmann, de verdachte in het hoofdgeding, heeft betaald aan de drie solisten. Het is voor de beantwoording van de gestelde prejudiciële vraag essentieel na te gaan of ook de dienst die voortvloeit uit de rechtsbetrekking die de uitvoerend artiest aangaat en waarbij deze zich jegens de organisator van een concert verplicht op te treden onder de reikwijdte van artikel 13, A, lid 1, sub n, valt.

49. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Zesde richtlijn blijkt niet met zoveel woorden dat ook deze dienst onder de uitzondering van BTW-heffing valt. Daar komt bij dat voor diensten van uitvoerende artiesten (vertolkers van kunstwerken) gedurende een overgangstermijn in een aparte uitzondering op de BTW-plicht was voorzien in artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, punt 2, van de Zesde richtlijn. Voorts mag krachtens artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn [23] het verlaagde BTW-tarief worden toegepast. Gelet op het uitgangspunt van 's Hofs rechtspraak — een strikte uitleg van de uitzonderingen op de BTW-plicht — zouden deze punten ervoor pleiten de desbetreffende dienst buiten de vrijstelling van artikel 13, A, te houden.

50. Opvallend genoeg staat in de procedure bij het Hof de toepasselijkheid van de BTW-vrijstelling op de gage aan de uit-

22 — Zie daarover meer uitgebreid Terra en Kajus, *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications 1993, deel 2, blz. 83.

23 — Volgens de tekst ingevoerd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47).

voerend artiest als zodanig niet ter discussie. Zo is ook de Duitse regering van mening dat uitvoerend artiesten na afloop van de in artikel 28, lid 3, bedoelde overgangstermijn kunnen blijven profiteren van vrijstelling van BTW, voorzover aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, sub n, wordt voldaan. De Duitse nationale wetgeving staat deze vrijstelling in beginsel ook toe (behalve voor solisten). Ter terechtzitting bevestigt de Commissie dat naar haar oordeel de desbetreffende dienst van BTW mag worden vrijgesteld. Volgens Hoffmann is deze dienst zodanig verknoopt aan de dienst die de organisator levert aan het publiek dat het in strijd met het doel van de vrijstelling zou zijn als de gage aan BTW zou zijn onderworpen. Dit doel is juist door een fiscale maatregel de prijs van een culturele dienst laag te houden.

51. Ook ik ben van oordeel dat de vrijstelling eveneens geldt voor de dienst die de uitvoerend artiest levert, onder de omstandigheden van het hoofdgeding. Evenals Hoffmann hecht ik daarbij belang aan de band die bestaat tussen de dienst die rechtstreeks aan het publiek wordt geleverd en de dienst die de solisten verrichten ten behoeve van Hoffmann. De beide transacties hangen rechtstreeks met elkaar samen. De prijs die Hoffmann moet betalen aan de solisten maakt onderdeel uit van zijn kosten en wordt normaal gesproken rechtstreeks afgewenteld op het publiek.

52. Indien deze transactie met de solisten niet van BTW zou zijn vrijgesteld en dus de kosten die Hoffmann maakt om te kunnen presteren wel belast zijn, dan zou zulks de effectiviteit van de BTW-vrijstelling verminderen. En daarmee wordt de doelstelling van de regeling — die ik op dit punt zou willen omschrijven als een gunstiger behandeling van *bepaalde* culturele activiteiten — tekort gedaan.

53. Ten overvloede nog het volgende: Voor diensten van uitvoerende artiesten gold de tijdelijke uitzondering op de BTW-plicht ex artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Mijn oordeel over de reikwijdte van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn brengt mee dat tussen de beide voorzieningen een zekere overlap bestaat. Eveneens bestaat een overlap met de mogelijkheden van een verlaagd BTW-tarief op grond van artikel 12, lid 3. Het bestaan van die overlap vormt echter op zichzelf geen reden voor een andere uitleg van artikel 13, A, lid 1, sub n. Artikel 12 van het Umsatzsteuergesetz laat zien dat de overlap niet hoeft te leiden tot onduidelijke implementatiewetgeving en daarmee tot rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige. Deze bepaling geeft expliciet aan dat niet erkende instellingen aan een verlaagd BTW-tarief zijn onderworpen.

C — *Culturele instellingen*

54. Op dit punt kom ik bij de beperking van de vrijstelling tot culturele diensten die worden verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat zijn erkend. De Zesde richtlijn bepaalt namelijk niet alleen dat activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht van BTW zijn vrijgesteld, maar regelt tevens wie — en dat is een extra vereiste — de vrijgestelde handelingen mogen verrichten. [24]

55. Bij de uitlegging van deze beperking verdienen de volgende vier punten aandacht:

— wat is de betekenis van de beperking tot *culturele* instellingen?

— zijn commerciële instellingen van vrijstelling uitgesloten?

— hoe verhoudt deze beperking zich tot het beginsel van belastingneutraliteit?

— hoe groot is de beleidsruimte van de lidstaten bij het al dan niet erkennen van instellingen?

56. Het vereiste dat een instelling een cultureel karakter moet hebben ware zoveel mogelijk op dezelfde manier uit te leggen als het culturele karakter van de verrichte dienst. [25] Mij beperkend tot de sector waarop het hoofdgeding betrekking heeft, stel ik vast dat de gemeenschapswetgever voornamelijk het oog had op instellingen waar culturele activiteiten plaatsvinden, zoals concertzalen en theaters. Omdat concertzalen en theaters nu eens overheidsinstellingen zijn en dan weer een privaatrechtelijke structuur kennen, was het nodig de vrijstelling niet te beperken tot publiekrechtelijke instellingen. Doel van de regeling is immers niet overheidsinstellingen fiscaal te bevoordelen boven privaatrechtelijke instellingen. De Zesde richtlijn geeft de lidstaten derhalve de mogelijkheid ook vergelijkbare privaatrechtelijke culturele instellingen vrij te stellen. Ter illustratie wijs ik op de Duitse nationale wetgeving die als criterium voor de vrijstelling van privaatrechtelijke instellingen hanteert dat

24 — Ik hanteer hier de formulering van het Hof, die eerder in punt 33 van deze conclusie aan de orde kwam.

25 — Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de richtlijn zoals beschreven in Terra en Kajus, a.w., blijkt niet dat de gemeenschapswetgever heeft beoogd deze begrippen nadrukkelijk te onderscheiden.

deze instellingen dezelfde „culturele missie" hebben als de qualitate qua vrijgestelde publiekrechtelijke instellingen.

57. De vrijstelling behoeft echter niet te worden beperkt tot concertzalen en theaters. Uitvoerend artiesten worden niet uitgesloten. En daar is ook geen aanleiding voor. Het zijn de artiesten die de culturele prestatie leveren. En die prestatie valt — zo stelde ik hierboven vast — binnen de reikwijdte van het begrip culturele dienst in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn. Kort gezegd: alle instellingen die op regelmatige basis culturele diensten verrichten zijn per definitie culturele instellingen.

58. Het tweede punt betreft de vraag in hoeverre commerciële instellingen zijn uitgesloten. Dit punt is in de eerste plaats relevant vanwege het arrest Kennemer Golf[26], waarin het Hof stelt dat de vrijstellingen van artikel 13, A, erop zijn gericht om bepaalde instellingen waarvan de activiteiten andere dan commerciële doelen hebben, op het gebied van de BTW een gunstiger behandeling te geven. Voorts wijs ik erop dat de door de lidstaten erkende instellingen in één adem worden genoemd met publiekrechtelijke instellingen die qualitate qua geen commercieel karakter (behoren te) hebben.

59. Niettemin maakt de Zesde richtlijn het mogelijk dat commerciële instellingen van de vrijstelling profiteren. In dit verband wijs ik erop dat de tekst van de Zesde richtlijn commerciële instellingen niet uitsluit. Belangrijker is dat de Zesde richtlijn in het tweede lid van artikel 13, A, voorziet in een facultatieve uitsluiting van commerciële instellingen. Hiermee zijn op grond van het tweede lid de lidstaten gerechtigd, maar niet verplicht om commerciële instellingen uit te sluiten. In de Duitse nationale wetgeving — ter discussie in het hoofdgeding — is dit ook niet gebeurd.

60. Het derde punt: De Zesde richtlijn behandelt aldus in artikel 13, A, lid 1, sub n, niet alle belastingplichtigen gelijk. De vrijstelling komt slechts ten goede aan bepaalde belastingplichtigen. Hiermee staat de regeling op gespannen voet met het beginsel van belastingneutraliteit: het lijkt erop dat gelijke gevallen fiscaal ongelijk worden behandeld, in verband met het oogmerk van activiteiten.[27] Het Hof sauveert deze ongelijkheid met zoveel woorden in het arrest Kennemer Golf.[28] Uit dit arrest blijkt dat het beginsel van belastingneutraliteit niet steeds de doorslag geeft.

26 — Zie punt 38 van deze conclusie.

27 — Zie over dit beginsel punt 34 van deze conclusie.

28 — Zie de punten 37 e.v. van deze conclusie.

61. Dit beginsel verzet zich niet tegen een onderscheid in behandeling tussen vergelijkbare, maar niet gelijke handelingen. Wat dit betreft wees ik er in mijn conclusie in de zaak Commissie/Finland [29] reeds op dat de Zesde richtlijn een zeer gedetailleerd karakter heeft met als automatisch gevolg dat in een aantal gevallen handelingen met een enigszins vergelijkbare, maar niet gelijke inhoud verschillend worden behandeld. De Zesde richtlijn heeft veel grensgevallen geschapen, waarbij de gehanteerde grenzen niet steeds een natuurlijk karakter hebben. Dit geldt zeker bij de vrijstellingen die zijn genoemd in artikel 13, A, die slechts betrekking hebben op bepaalde — en dus niet op alle — activiteiten in het algemeen belang. [30]

62. Wel verzet het beginsel van belastingneutraliteit zich ertegen, zo stelt het Hof in het arrest Gregg, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing, op basis van hun rechtsvorm.

63. Desalniettemin lijkt het mij goed de relatie tussen artikel 13, A, lid 1, sub n, en het beginsel van belastingneutraliteit nog eens te bezien, teneinde na te gaan of het onderscheid afhankelijk van het oogmerk van de activiteiten moet worden aangemerkt als een onderscheid tussen gelijke of tussen vergelijkbare gevallen. Het eerste onderscheid is niet toegestaan, het tweede wel.

64. Ik kom dan tot het oordeel dat de in het vorige punt bedoelde beperking van de personele reikwijdte van de vrijstelling is toegestaan. De vrijstelling strekt er namelijk niet toe, zoals het Landgericht in de hoofdprocedure aangeeft, om economisch zwakke instellingen te bevoordelen maar om de drempel van theaterbezoek voor het publiek te verlagen. De drempel die wordt gevormd door de hoogte van de toegangsprijs bestaat vooral bij (moeilijker) culturele voorstellingen die niet vanzelf een breed publiek trekken. Bij commerciële voorstellingen die op zichzelf rendabel zijn bestaat die drempel niet, althans in veel mindere mate. Het publiek is veel eerder bereid de door de organisator gevraagde prijs te betalen. Het mechanisme van BTW-vrijstelling — die bovendien nog slechts leidt tot een relatief beperkte prijsverlaging — mist in die gevallen dan ook het beoogde doel. Nu de vrijstelling bovendien het verlies aan belastingmiddelen mee-

29 — Aangehaald in voetnoot 13; punt 41 van die conclusie.
30 — Zie punt 43 van deze conclusie.

brengt, acht ik het gerechtvaardigd de vrijgestelde en de niet-vrijgestelde handelingen aan te merken als vergelijkbaar, maar niet gelijk.

65. Het vierde punt is de discretionaire bevoegdheid van de lidstaat. Voor mij staat voorop dat de bevoegdheid die een lidstaat wordt gegeven om andere instellingen dan publiekrechtelijke instellingen (al dan niet) te erkennen in artikel 13, A, lid 1, sub n, niet wordt geclausuleerd. In beginsel is die vrijheid — binnen de grenzen van artikel 13 [31] — onbeperkt. Die vrijheid gaat zo ver dat een lidstaat zelfs in zijn wetgeving kan bepalen dat geen enkele niet-publiekrechtelijke culturele instelling wordt erkend. Maar ook kunnen lidstaten bijvoorbeeld het al dan niet commerciële karakter van een culturele instelling als criterium hanteren. In Duitsland is gekozen voor een ander criterium: het moet gaan om instellingen waarvan de bevoegde autoriteit van een Land verklaart dat zij een „culturele missie" vervullen.

66. In deze procedure stelt de Commissie dat de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid het gemeenschapsrecht moeten respecteren en meer in het bijzonder het beginsel van belastingneutraliteit. Ik steun deze opvatting van de Commissie en preciseer deze als volgt. Indien een lidstaat gebruik maakt van de aan hem toegekende discretionaire bevoegdheid om instellingen te erkennen is dit gebruik gebonden aan algemene beginselen van gemeenschapsrecht. Met name denk ik daarbij aan het volgende:

— het gebruik van de bevoegdheid mag niet in strijd komen met het doel van artikel 13, A, lid 1, sub n. Met andere woorden, aan het nuttig effect van die bepaling mag geen afbreuk worden gedaan.

— het gebruik mag niet leiden tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Met andere woorden, het beginsel van belastingneutraliteit moet worden gerespecteerd. Op dit beginsel ben ik hierboven reeds ingegaan.

67. Wat betreft het nuttig effect wijs ik op het volgende. Ten algemene rust op de lidstaten de verplichting om het met een richtlijn beoogde resultaat te bereiken, alsook om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren. Negatief geformuleerd, de lidstaten dienen zich te onthouden van maatregelen die de verwezenlijking van het door

31 — Zo heeft het Hof bijvoorbeeld in het arrest Commissie/Spanje (aangehaald in voetnoot 17) de volgende grens gedefinieerd: de criteria die de lidstaten hanteren mogen niet de materiële omschrijving van de vrijstelling betreffen doordat zij ertoe leiden dat *bepaalde culturele diensten* van BTW-vrijstelling worden uitgesloten.

een richtlijn voorgeschreven resultaat in gevaar brengen. In concreto gaat het hier om een niet-geclausuleerde discretionaire bevoegdheid. Die bevoegdheid is ruim, maar het gebruik daarvan mag de regeling niet uithollen. [32] In dit geval moet derhalve worden nagegaan of de nationale maatregel, waarbij solisten van BTW-vrijstelling worden uitgesloten, de regeling kan uithollen.

D — *Kan één persoon ook als instelling worden aangemerkt?*

68. Dit brengt mij bij het derde element van de gestelde vraag, namelijk de vraag of één natuurlijk persoon als instelling kan worden aangemerkt. Dit is de kern van de vraag van de verwijzende rechter. De Duitse, de Britse en de Nederlandse regering stellen dat zulks niet mogelijk is. De Duitse regering wijst er daarbij op dat een begrip uit een communautaire regeling zoveel mogelijk letterlijk moet worden geïnterpreteerd. Er moet naar haar oordeel een minimale overeenstemming [33] bestaan met de gebruikelijke betekenis van een woord. Hoffmann en de Commissie zijn een tegengestelde mening toegedaan.

69. De rechtsvorm van de instelling is niet van belang, zo blijkt uit het arrest Gregg; wel moet sprake zijn van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht. In het arrest Gregg ging het om twee natuurlijke personen die gezamenlijk een taak verrichtten. Zij exploiteerden een onderneming (meer in het bijzonder: een verpleeghuis) en traden daarbij als eenheid naar buiten op. In de onderhavige zaak gaat het om een andere sector, de culturele sector, en meer in het bijzonder de uitvoering van muziek.

70. Een vergelijkbare casuspositie als in de zaak Gregg doet zich voor in geval een muziekduo of trio als eenheid naar buiten optreedt, ook waar het gaat om contracten met organisatoren van concerten. Analoog aan het arrest Gregg staat voor mij buiten twijfel dat een dergelijke muziekgroep bestaande uit twee of meer personen als culturele instelling in de zin van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.

71. Dit zo zijnde zie ik niet in — zeker gelet op de feitelijke omstandigheden die in het hoofdgeding aan de orde zijn — waarom

32 — Zie arrest van 5 oktober 1999, Royscot e.a. (C-305/97, Jurispr. blz. I-6690, punt 24).

33 — Ter zitting van het Hof gebruikt de Duitse regering het begrip „Mindestkonvergenz".

een solist niet als een zodanige entiteit zou kunnen worden aangemerkt. De solist is volstrekt vergelijkbaar met de muziekgroep, alleen bestaat hij uit één persoon. Gelet op het beginsel van belastingneutraliteit — en bij gebreke van eenduidigheid in de tekst van de Zesde richtlijn — lijkt het mij niet juist de Zesde richtlijn zodanig uit te leggen dat het aantal deelnemers aan een muziekgroep bepalend is voor de vraag of BTW-vrijstelling wordt verleend. In deze zin ben ik het eens met de Commissie en met Hoffmann voorzover deze redeneren dat een absolute uitsluiting van solisten in strijd is met het gemeenschapsrecht. Aan deze vaststelling wordt geen afbreuk gedaan door de richtsnoeren uit 1994[34] over de uitleg van artikel 13, waarnaar de Duitse regering verwijst. Deze richtsnoeren sluiten alleenwerkende kunstenaars uit. Nog los van het feit dat die richtsnoeren geen bindend karakter hebben, ben ik van mening dat de inhoud ervan is achterhaald door het arrest Gregg.

72. Het bovenstaande betekent niet dat een individu die een culturele prestatie levert onder iedere omstandigheid als culturele instelling kan worden aangemerkt. Bepalend is naar mijn oordeel of het individu (de solist) als entiteit naar buiten optreedt. Bovendien moet de prestatie ter zake waarvan al dan niet BTW wordt geheven een geïndividualiseerde prestatie betreffen die de solist niet levert als onderdeel van een geheel, zoals — in het geval van klassieke muziek — een orkest.

73. Ter illustratie wijs ik nog op het volgende. In een geval als het onderhavige is te meer reden de solisten als instellingen aan te merken. Het gaat namelijk om solisten die aanzienlijke zakelijke belangen hebben waarvan het voor de hand zou hebben gelegen dat deze door een rechtspersoon worden behartigd. En het zou ook voor de hand hebben gelegen indien de contracten die de verdachte in het hoofdgeding heeft afgesloten een zodanige rechtspersoon als wederpartij hadden. Het toevallige feit dat dit — zoals blijkt uit de feiten in het geding — niet is gebeurd, mag niet leiden tot een andere fiscale behandeling.

74. Kortom, een solist wordt niet krachtens het gemeenschapsrecht van de vrijstelling uitgesloten.

E — *De discretionaire bevoegdheid van de lidstaten ter zake*

75. Ik kom nu bij het vierde element, dat ik hierboven in punt 65 aankondigde: voorzover het niet gaat om publieke instellingen, geldt de in artikel 13, A, punt 1, sub n, genoemde BTW-vrijstelling slechts voor

34 — Richtsnoeren van het Raadgevend Comité als bedoeld in artikel 29 van de richtlijn, gegeven bij de 41e zitting d.d. 28 februari en 1 maart 1994.

culturele instellingen *die door de betrokken lidstaat worden erkend*. Gesteld dat artikel 4, punt 20, van het Umsatzsteuergesetz zo moet worden uitgelegd dat solisten worden uitgesloten van de BTW-vrijstelling, dan betekent dit dat een solist in Duitsland niet als culturele instelling kan worden erkend. Gelet op de uitleg die ik hierboven aan de Zesde richtlijn heb gegeven vloeit in casu de uitzondering voor solisten op de BTW-vrijstelling dus louter voort uit de nationale wetgeving. Deze voorziet — voorzover van belang — slechts in vrijstelling voor groepen muzikanten en vocale ensembles die zijn samengesteld uit twee of meer personen.

76. De uitleg van de Duitse wet is uiteraard voorbehouden aan de nationale rechter. In deze procedure bij het Hof gaat het er slechts om of een lidstaat die de mogelijke erkenning van een instelling afhankelijk maakt van het aantal deelnemers in de instelling de grens van de aan hem gegeven discretionaire bevoegdheid overschrijdt. De Commissie is van oordeel dat de algemene uitzondering voor solisten niet valt binnen de grens van de discretionaire bevoegdheid, aangezien de lidstaat het onderscheid in behandeling baseert op subjectieve criteria.

77. Om te beginnen de toets van het nuttig effect: nagegaan moet worden of de nationale maatregel, waarbij solisten van BTW-vrijstelling worden uitgesloten, de regeling kan uithollen. In dit verband acht ik in de eerste plaats de doelstelling van de vrijstelling van belang. Volgens het arrest Kennemer Golf betreft die doelstelling een gunstiger behandeling van bepaalde instellingen waarvan de activiteiten andere dan commerciële doelen hebben.[35] Ik wijs er met nadruk op dat de regeling niet inhoudt dat aan *alle* niet-commerciële instellingen een gunstiger behandeling wordt gegeven. Als gezegd hebben de lidstaten op dit punt de nodige ruimte. Naar mijn oordeel holt een nationale regeling waarbij de gunstigere behandeling beperkt wordt tot culturele instellingen met meer dan één deelnemer de regeling niet uit. Zo'n regeling beperkt slechts het toepassingsgebied van de vrijstelling in de betreffende lidstaat.

78. Wel verzet het beginsel van belastingneutraliteit zich ertegen, zo stelt het Hof in het arrest Gregg, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing, op basis van hun rechtsvorm. Naar mijn oordeel kan dit oordeel analoog worden toegepast op de onderhavige zaak. De ongelijke behandeling betreft hier muziekgroepen met één deelnemer aan de ene kant en muziekgroepen met twee of

35 — Zie met name het arrest Kennemer Golf, aangehaald in voetnoot 12.

meer deelnemers aan de kant, die gelijke handelingen verrichten. Dit onderscheid heeft bovendien geen enkele relatie met het door de regeling beoogde doel. Ik merk dit onderscheid dan ook aan als een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

79. Nu het hier gaat om gelijke en niet om vergelijkbare handelingen ben ik van oordeel dat de Duitse regeling het beginsel van belastingneutraliteit schendt. Hiermee is de schending van het gemeenschapsrecht op zichzelf nog niet gegeven. Een lidstaat kan een bijzondere grond aanvoeren ter rechtvaardiging. Een onderscheid zou bijvoorbeeld noodzakelijk kunnen zijn uit controletechnische overwegingen. In het onderhavige geval echter is geen bijzondere rechtvaardiging voor het onderscheid aangevoerd.

F — *Samengevat*

80. Samengevat, ik beantwoord de eerste vraag van de verwijzende rechter bevestigend, aan de hand van volgende bevindingen:

— de dienst die wordt geleverd door een vertolker van een kunstwerk aan de organisator van een voorstelling kan evenals de dienst die de organisator levert aan het publiek onder de reikwijdte van artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn vallen.

— De lidstaten hebben een ruime discretionaire bevoegdheid bij de erkenning van andere „culturele instellingen" dan publieke instellingen die voor de BTW-vrijstelling in aanmerking kunnen komen. Zij kunnen het al dan niet commerciële karakter van een culturele instelling als criterium hanteren.

— De bevoegdheid is weliswaar ruim, maar niet onbeperkt. Zij is gebonden aan algemene beginselen van gemeenschapsrecht, zoals het nuttig effect en het beginsel van belastingneutraliteit.

— Een solist kan worden aangemerkt als „culturele instelling" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn, mits hij als entiteit naar buiten optreedt en de prestatie ter zake waarvan al dan niet BTW wordt geheven een geïndividualiseerde prestatie betreft.

— De absolute uitsluiting van solisten in een nationale regeling doet geen afbreuk aan het nuttig effect van de Zesde richtlijn. Wel schendt een zodanige regeling het beginsel van belastingneutraliteit. Daarmee is de uitsluiting, behoudens een bijzondere rechtvaardigingsgrond, strijdig met het gemeenschapsrecht.

VI — Beoordeling van de tweede vraag

81. Nu ik de eerste vraag bevestigend heb beantwoord is tevens een antwoord nodig op de tweede vraag van de verwijzende rechter.

82. Deze vraag ziet op de beperking van de vrijstelling ex artikel 13, A, tot activiteiten in het algemeen belang. Het begrip algemeen belang wordt genoemd in het opschrift van het artikel.

83. Hoffmann wijst erop dat de verschillende vrijstellingen in artikel 13, A, precies zijn geformuleerd en dat zij alle een subsidie inhouden met het oog op het algemeen belang. De opmerkingen van de Duitse regering gaan in dezelfde richting, aangezien zij erop wijst dat het opschrift geen enkele beperking inhoudt voor de lidstaat bij de implementatie in de nationale wetgeving. Volgens de Britse en de Nederlandse regering daarentegen vloeit uit het begrip algemeen belang voort dat instellingen die systematisch het maken van winst beogen niet mogen worden vrijgesteld. De Commissie wijst in verband met de tweede vraag op artikel 13, A, lid 2. Dit vormt de basis om commerciële instellingen uit te sluiten van de vrijstelling.

84. Om te beginnen wijs ik erop dat het opschrift van een artikel geen deel uitmaakt van het regelgevend gedeelte van een regeling. Evenals de titel van de gehele regeling of van een deel daarvan omschrijft de titel (het opschrift) van een artikel het voorwerp van hetgeen volgt. Een titel heeft een toelichtend karakter. Het wezenlijke onderscheid tussen het regelgevende gedeelte van een regeling en het toelichtende gedeelte komt goed tot uitdrukking in het Interinstitutioneel Akkoord van 22 december 1998 betreffende de gemeenschappelijke richtsnoeren voor de redactionele kwaliteit van de communautaire wetgeving [36]. Niettemin kan uit de titel van een bepaling de bedoeling van de wetgever worden afgeleid. In die zin kan die titel een rol spelen bij de beoordeling door het Hof. In deze zin leg ik ook het begrip „algemeen belang" in de titel van artikel 13, A, uit. Het begrip houdt dus geen rechtstreekse beperking in, maar het bepaalt wel de uitlegging van de in artikel 13 genoemde vrijstellingen.

36 — PB C 73 blz. 1.

85. Dit gezegd zijnde heeft het opschrift in de onderhavige zaak geen zelfstandige betekenis. Ik verwijs in dit verband op de tekst van artikel 13, A, lid 1, sub n. Deze bepaling heeft slechts betrekking op *culturele* diensten, verricht door bepaalde *culturele* instellingen. Het vereiste dat zowel de dienst als de instelling een cultureel karakter moeten hebben brengt op zichzelf reeds mee dat de vrijstelling het algemeen belang betreft. Ik ben het eens met de inbreng van Hoffmann en de Duitse regering.

86. Daarnaast kan in deze het begrip algemeen belang nog op een tweede manier worden uitgelegd, namelijk als niet-commercieel belang. Ook over deze uitleg geeft de bespreking van de eerste vraag voldoende uitsluitsel. Inderdaad heeft het Hof erop gewezen dat de BTW-vrijstellingen erop zijn gericht om bepaalde instellingen met niet-commerciële doelen een gunstiger BTW-regime te geven. Die doelstelling komt ook tot uitdrukking in de voorwaarden die de lidstaat op grond van artikel 13, A, lid 2, mag stellen aan de vrijstelling van niet-publiekrechtelijke instellingen. [37] Maar hiermee heeft het opschrift nog geen zelfstandige betekenis. Immers, zoals ik bij de beantwoording van de eerste vraag reeds stelde zijn commerciële instellingen niet qualitate qua uitgesloten. Sterker nog, de voorwaarden die zijn genoemd in artikel 13, A, lid 2, en die ertoe strekken de lidstaten de bevoegdheid te geven commerciële instellingen uit te sluiten, hebben een facultatief karakter. Dit tweede lid neemt iedere twijfel weg: artikel 13, A, lid 1, sub n, staat er niet aan in de weg dat ook commerciële instellingen — die dus in de hier bedoelde beperkte zin niet in het algemeen belang werkzaam zijn — van de vrijstelling profiteren.

87. Samengevat:

— aan het begrip „algemeen belang" in de titel van artikel 13, A, komt geen zelfstandige betekenis toe.

— de Zesde richtlijn sluit commerciële instellingen niet qualitate qua van de vrijstelling uit.

37 — Zie het veelgenoemde arrest Kennemer Golf, aangehaald in voetnoot 12, punt 19.

VII — Conclusie

88. Op grond van de bovengenoemde overwegingen stel ik voor dat het Hof als volgt antwoordt op de prejudiciële vragen van het Bundesgerichtshof:

„—Ten aanzien van de eerste vraag: een solist kan worden aangemerkt als ‚culturele instelling' in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, mits hij als entiteit naar buiten optreedt en de prestatie ter zake waarvan al dan niet BTW wordt geheven een geïndividualiseerde prestatie betreft. De absolute uitsluiting van solisten in een nationale regeling doet geen afbreuk aan het nuttig effect van de Zesde richtlijn. Wel schendt een zodanige regeling het beginsel van belastingneutraliteit. Daarmee is de uitsluiting, behoudens een bijzondere rechtvaardigingsgrond, strijdig met het gemeenschapsrecht.

— Ten aanzien van de tweede vraag: aan het begrip ‚algemeen belang' in de titel van artikel 13, A, komt geen zelfstandige betekenis toe."