JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
14 päivänä marraskuuta 2002 [1]

I Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa Saksan Bundesgerichtshof on esittänyt kaksi kysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäjärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta. Näiden kysymysten taustalla on kolmen tenorin, Luciano Pavarottin, Placido Domingon ja José Carreraksen konserttisarja. Kysymykset koskevat sitä, missä määrin näistä esiintymisistä on maksettava arvonlisäveroa.

2. Tarkemmin nämä kysymykset koskevat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohtaa, jossa säädetään tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävästä vapautuksesta arvonlisäverosta. Vapautus myönnetään muun muassa kulttuurilaitosten suorittamille kulttuuripalveluille. Kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko solisteja pidettävä kulttuurilaitoksina. Lisäksi kansallinen tuomioistuin kysyy, onko ensisijaisesti kaupallisista syistä tapahtuvia solistien esiintymisiä pidettävä yleishyödyllisinä.

3. Nämä kysymykset tarjoavat yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuuden tarkentaa asiassa Gregg annettua tuomiota. [3] Siinä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tietyissä tapauksissa myös luonnollisia henkilöitä voidaan pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa tarkoitettuina luonteeltaan yhteiskunnallisina laitoksina.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

4. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.
2 — EYVL L 145, s. 1.
3 — Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947).

myöntämään vapautus arvonlisäverosta tietyille yleishyödyllisille toiminnoille. Tämä säännös on oleellisilta osin seuraava: "Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset."

5. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"a) Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

— kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;

— yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;

— yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

— vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia

yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin."

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan — — n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos:

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

— niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

7. Liite F sisältää luettelon 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista, joille voidaan myöntää vapautus. Liitteen 2 kohdassa mainitaan:

"Kirjailijoiden, taiteilijoiden, taiteellisten teosten esittäjien, asianajajien ja muiden vapaiden ammattien harjoittajien suorittamat palvelut, lukuun ottamatta lääketieteellisten ja avustavan hoitohenkilöstön ammattiryhmien palveluja — — ."

B *Kansallinen oikeus*

6. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan alussa ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

— —

8. Pääasian kannalta on merkitystä ensinnäkin Umsatzsteuergesetzilla[4] (liikevaihtoverolaki).

9. Kyseisen lain 4 §:ssä luetellaan liiketoimien ja palvelujen ryhmiä, joista ei

4 — 24.3.1999 mukainen versio, BGBl. I, s. 402.

peritä arvonlisäveroa. Pykälän 20 momentin a alakohdassa vapautetaan verosta tiettyjen julkisten laitosten suorittamat toiminnot. Tällaisia laitoksia ovat teatterit, orkesterit, kamarimusiikkiyhtyeet, kuorot, museot, kasvitieteelliset puutarhat, eläintieteelliset puutarhat, eläintarhat, arkistot, kirjastot sekä rakennustaiteellisesti arvokkaat rakennukset, puutarhat ja muut sellaiset kohteet. Nämä poikkeukset koskevat myös muiden elinkeinoharjoittajien vastaavia laitoksia (yksityisiä laitoksia) siltä osin kuin osavaltion toimivaltainen viranomainen on todennut, että ne harjoittavat samaa kulttuuritehtävää kuin edellisessä virkkeessä tarkoitetut julkiset laitokset.

10. Lain 4 §:n 20 momentin b alakohdassa myönnetään vapautus myös teatteriesityksille ja konserteille silloin, kun ne ovat 4 §:n 20 momentin a alakohdassa tarkoitettujen teatterien, orkesterien, kamarimusiikkiyhtyeiden tai kuorojen esittämiä.

11. Umsatzsteuergesetzin 12 §:ssä säädetään teatterien, orkesterien, kamarimusiikkiyhtyeiden, kuorojen ja museoiden palveluja sekä muiden yrittäjien järjestämiä teatteriesityksiä ja konsertteja koskevasta alemmasta arvonlisäverokannasta.

12. Umsatzsteuergesetzin 18 §:ssä annetaan maksua koskevia menettelysääntöjä. Veron suorittamisen varmistamiseksi liittotasavallan talousministeriö voi määrätä, että järjestäjä on velvollinen tilittämään tiettyjen toimintojen veron. Säännös koskee erityisesti toimintoja, joissa palvelun suorittava elinkeinonharjoittaja on sijoittautunut ulkomaille. Talousministeriö on käyttänyt tätä hänelle kuuluvaa toimivaltaa.

13. Umsatzsteuer-Richtlinien (liikevaihtovero-ohjeisto) sisältää ohjeet liikevaihtoveroon liittyvästä hallinnosta. Se sisältää muun muassa seuraavan Umsatzsteuergesetzin 4 §:n 20 momentin selityksen:

— Orkestereihin, kamarimusiikkiyhtyeisiin ja kuoroihin luetaan kuuluvaksi kaikki musiikki- ja lauluryhmät, joihin kuuluu vähintään kaksi henkilöä. Musiikin lajilla ei ole merkitystä; kyseessä voi olla myös kevyt musiikki.

— Konsertteja koskeva verotuspoikkeus on voimassa myös silloin, kun konsertteihin osallistuu solisteja, kuitenkin sillä edellytyksellä, että kokonaisuus on luonteeltaan konsertti. Sama koskee myös konserttien järjestämistä.

III Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

14. Pääasian vastaajalla, Matthias Hoffmannilla, on vuodesta 1971 alkaen ollut popmusiikin ja myöhemmin myös klassisen musiikin konsertteja järjestävä ohjelmatoimisto. Yhdeksänkymmentäluvun alussa hänestä tuli merkittävimpiä konserttien järjestäjiä Saksassa. Vuosina 1996 ja 1997 hän järjesti kolmen tenorin, Luciano Pavarottin, Placido Domingon ja José Carreraksen maailmankiertueen. Maailmankiertueen konserteista kaksi pidettiin Saksassa.

15. Hoffmann jätti pidättämättä liikevaihtoverot kyseisille kolmelle solistille maksetuista palkkioista eikä myöskään tilittänyt niitä Saksan veroviranomaisille. Umsatzsteuergesetzin [5] nojalla hän oli velvollinen pidättämään ja tilittämään veron, koska varsinaiset arvonlisäverovelvolliset (kyseiset kolme solistia) olivat ulkomaalaisia.

16. Hoffmannia syytettiin veropetoksesta erityisesti näiden seikkojen vuoksi. Landgericht tuomitsi hänet 22.12.1998 antamassaan tuomiossa vankeuteen.

17. Landgericht perustelee tuomiotaan seuraavasti (siltä osin kuin sillä on merkitystä esillä olevan asian kannalta). Landgericht katsoo, että Umsatzsteuergesetzin 4 §:n 20 momentin a kohdan mukainen verosta vapauttaminen koskee vain laitoksia, ei yksittäisiä taiteilijoita. Erityisesti kolmen tenorin esiintymisen osalta Landgericht toteaa, että esiintymisissä kulloinenkin yksittäinen taiteilija oli etualalla eikä kysymys ollut taiteilijoiden yhteisesiintymisestä. Myös sopimukset oli tehty erikseen jokaisen taiteilijan kanssa. Landgericht katsoo lisäksi, että jopa Umsatzsteuer-Richtlinienin väljän tulkinnan mukaan 4 §:n 20 momentin a alakohdassa tarkoitettuun laitokseen on kuuluttava vähintään kaksi jäsentä.

18. Landgerichtin mukaan tämä kansallisen säädöksen tulkinta ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 13 artiklan kanssa. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan mukaan jäsenvaltioiden harkinnassa on, asettavatko ne muiden kuin julkisten kulttuurilaitosten arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi lisävaatimuksia. Kyseisessä artiklan kohdassa mainitaan muun muassa mahdollisuus asettaa lisävaatimus, ettei kyseessä saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu tai että johdossa tai hallinnossa toimivien henkilöiden on oltava mukana pääasiallisesti vapaaehtoisperiaatteella eivätkä he saa saada toiminnastaan korvausta. Täten yhteisön lainsäätäjä osoittaa, että vapautus on tarkoitettu koskemaan ensisijaisesti taloudellisesti heikkoja laitoksia, joiden toiminta on yleishyödyllistä.

5 — Tämä velvoite perustuu lain 18 §:n 8 momenttiin ja täytäntöönpanomääräyksiin. Kyseinen velvoite ei ole yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä.

19. Landgericht väittää lisäksi, että jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää, käyttävätkö ne hyväkseen 13 artiklan A kohdan arvonlisäveroa koskevia poikkeuksia. Sen mukaan nämä poikkeukset eivät kuitenkaan missään tapauksessa koske luonnollisia henkilöitä.

20. Hoffmann väittää Bundesgerichtshofiin jättämässään valituksessa, että arvonlisäverovapautuksen epääminen on vastoin yhteisön oikeutta. Hänen mukaansa kyseessä on lainvastainen syrjintä. Kuudennessa direktiivissä annetaan mahdollisuus poiketa pääsäännön mukaisesta arvonlisäverottamisesta siten, että "toimeenpanokompetenssi" on kansallisella lainsäätäjällä, mutta täytäntöönpano kansallisessa lainsäädännössä ei kuitenkaan saa johtaa tulokseen, joka on vastoin yhteisön oikeudessa asetettua päämäärää. Henkilöiden lukumäärän käyttäminen arviointiperusteena on vastoin kuudennen direktiivin tarkoitusta taata verotuksen yhdenmukaisuus, ja se saattaa johtaa kilpailun vääristymiseen. Vastaaja viittaa tältä osin sosiaalihuoltoa ja sosiaaliturvaa koskevaan yhteisöjen tuomioistuimen uuteen oikeuskäytäntöön, jossa yhteisöjen tuomioistuin aiemmasta kannastaan [6] poiketen on katsonut, että käsitteen "laitos" piiriin kuuluvat paitsi oikeushenkilöt myös luonnolliset henkilöt (asiassa Gregg annettu tuomio [7]).

21. Syyttäjän kanta pääasiassa on toinen. Hän katsoo, että arvonlisäverovapautus on tarkoitettu tiettyjen julkisten laitosten tueksi. Tuki liittyy siihen, että yleisö ei hyväksyisi korkeampia hintoja kulttuuriesityksestä. Syyttäjä väittää, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole katsonut, ettei verotuksellisesti tuettuja yrityksiä saisi olla. Oikeuskäytännössä on todettu vain, että yrittäjiä ei saa syrjiä oikeudellisen muotonsa perusteella. Kysymys on sen vuoksi siitä, pitäisikö taiteilijat asettaa samaan asemaan kuin julkisin varoin tuetut laitokset.

22. Näin ollen Bundesgerichtshof on pyytänyt 5.4.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.4.2000, Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä käytetty 'muiden — —

6 — Asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1997 (Kok. 1997, s. I-2341).

7 — Mainittu edellä alaviitteessä 3.

tunnust[ettujen] laitosten' käsite kattaa myös solistit, joka tuottavat kulttuuripalveluja?

2) Vastauksen ensimmäiseen kysymykseen ollessa myöntävä: Seuraako 13 artiklan A kohdan otsikosta (' — — yleishyödyllisille toiminnoille' rajoituksia, kuten siinä tapauksessa että solisti esiintyy ensisijaisesti kaupallisista syistä?"

23. Yhteisöjen tuomioistuimessa käytävään menettelyyn ovat jättäneet kirjalliset huomautuksensa Hoffmann ja komissio sekä Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset. Hoffmann, komissio ja Saksan hallitus ovat selvittäneet kantojaan suullisesti 3.10.2002 pidetyssä istunnossa.

IV Asiaa koskeva oikeuskäytäntö

A *Yleistä*

24. Kuten tunnettua, yhteisöjen tuomioistuin käsittelee paljon kuudenteen arvonlisädirektiiviin liittyviä asioita. Tämä koskee sekä direktiiviä yleensä että sen 13 artiklan A kohtaa erityisesti.

25. Käsitykseni mukaan yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevien asioiden runsaus johtuu kuudennen direktiivin luonteesta. Kyseinen direktiivi on luonteeltaan yksityiskohtainen erityisesti niiden monien poikkeuksien kuvauksessa, jotka koskevat kuudennen direktiivin pääsääntöä eli sitä, että liiketoimista on perittävä arvonlisävero. Yksityiskohtaisesta luonteesta huolimatta poikkeuksien soveltamisala ei kuitenkaan ole itsestään selvä, eikä kaikkia tilanteita — jotka mahdollisesti sijoittuvat tulevaisuuteen — ole tietenkään voitu ottaa huomioon kuudennen direktiivin sanamuodossa. Tällainen yksityiskohtainen säädös ei päinvastoin juuri luonteensa vuoksi pysty kattamaan jatkuvasti muuttuvaa todellisuutta. Tämä pätee vieläkin paremmin verotussäädöksiin, sillä sellaiset voivat jo sinänsä aiheuttaa juridisten tai yhteiskunnallisten rakenteiden muuttumista yritettäessä välttyä veron maksamiselta.

26. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön päälinja noudattaa kuvattuja laatuominaisuuksia. Linja on toisaalta tiukka. Toisaalta taas yhteisöjen tuomioistuin tarkastelee sitä, mikä tarkoitus lainsäätäjällä on ollut tiettyjä juridisia käsitteitä luodessaan. Yhteisöjen tuomioistuimen asian kannalta merkityksellinen oikeuskäytäntö antaa suunnan tälle ratkaisuehdotukselle.

27. Yhteisöjen tuomioistuin kokosi eräitä esillä olevan asian kannalta tärkeitä elementtejä yhteen hiljattain asiassa komissio vastaan Saksa [8] annetussa tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 2 artikla sisältää arvonlisäveronalaisuuden määritelmän. Kyseisessä säännöksessä nimittäin määritellään liiketoimet, joista on kannettava arvonlisäveroa ja joita ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset sekä tavaroiden maahantuonti. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ja erityisesti sen X osastossa, johon 13 artikla kuuluu, säädetään, että tietyt näistä liiketoimista vapautetaan arvonlisäverosta. Jos kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä vapautuksesta, vapautus on poikkeus kuudennen direktiivin 2 artiklan yleissäännöstä. Tällainen poikkeus on yhteisön oikeuden mukainen ainoastaan siinä tapauksessa, että se on kyseisen direktiivin säännösten mukaan sallittu.

28. Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee näin ollen tässä kohdassa kuudetta direktiiviä suppeasti siinä mielessä, että sallittuja ovat ainoastaan kuudennessa direktiivissä selvästi ilmoitetut poikkeukset. Tämä selitys on seuraus yhdestä yhteisön lainsäätäjän tärkeimmistä lähtökohdista kuudennen direktiivin laatimisessa. Kyseessä on yhdenmukaisen verotuskohtelun periaate, jolla pyritään torjumaan kilpailun vääristyminen. Tähän liittyen yhtenäistämisen poikkeuksia on tulkittava rajoittavasti. Kaikki poikkeukset tästä nimittäin kasvattavat jäsenvaltioiden verorasituksen eroja. [9]

29. Haluan tähän liittyen mainita myös toisen yhteisön lainsäätäjän lähtökohdan eli verotuksen neutraalisuuden. Yhteisön lainsäätäjä haluaa sen avulla taata täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista. [10]

30. Palaan tältä osin asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut käsitteet ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa. Osastossa A säädetään tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja koskevasta vapautuksesta. Tällä säännöksellä ei kuitenkaan vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä

8 — Asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5811, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

9 — Ks. tältä osin mm. ratkaisuehdotukseni asioissa C-345/99 ja C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4493 ja s. I-4539, ratkaisuehdotuksen 35 kohdasta alkaen).

10 — Ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta); asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta) ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta).

toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti. [11] Useimmat vapautukset — mukaan lukien nyt riidanalainen n alakohdassa mainittu vapautus — koskevat yhteisöjä, jotka toimivat yleishyödyllisessä tarkoituksessa joko yhteiskunnallisella sektorilla, kulttuurin, uskonnon ja urheilun alalla tai näiden kaltaisilla sektoreilla tai aloilla. Niillä pyritään näin ollen takaamaan tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus, suosiollisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa. [12]

B *Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohta*

31. Kulttuuritoimintaa koskevien vapautusten osalta viittaan asiassa komissio vastaan Suomi antamaani ratkaisuehdotukseen, jossa totean, että yhteisön lainsäätäjä on valinnut taiteen osalta tasapainoisen arvonlisäverojärjestelmän. [13] Tietyt kulttuuritoiminnat voidaan kuudennen direktiivin 13 artiklan nojalla vapauttaa arvonlisäverosta, toiset toiminnat voidaan vapauttaa siirtymäkauden ajan ja toisiin toimintoihin jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa alennettua verokantaa.

32. Kuudennen direktiivin 13 artiklaan perustuvat vapautukset koskevat tiettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi tehtäviä toimintoja. Näitä toimintoja ei aina kuvata puhtaasti materiaalisin tai toiminnallisin käsittein. Suurimmassa osassa näitä säännöksiä — mukaan lukien n alakohdassa säädelty poikkeus — täsmennetään myös ne taloudelliset toimijat, joilla on lupa suorittaa verosta vapautettuja palveluja. [14]

33. Tässä yhteydessä on merkitystä asiassa Gregg [15] annetulla tuomiolla. Yhteisöjen tuomioistuin selventää siinä vapautuksen rajoittamista laitosten suorittamien toimintojen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että tämä käsite on periaatteessa riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt. Yhteisön lainsäätäjän tavoitteena ei ollut tätä käsitettä käyttämällä rajoittaa tarkoitettuja vapautuksia ainoastaan oikeushenkilöiden toimintaan, vaan tarkoituksena oli nimenomaan ulottaa näiden vapautusten soveltamisala yksityisten liiketoimiin. Tosin laitoksen käsite tuo mieleen yksilöidyn kokonaisuuden, joka suorittaa tiettyä tehtävää, mutta tämä ei tavallisesti kuitenkaan tarkoita, että pelkästään oikeushenkilöt täyttäisivät tämän edellytyksen. Myös yksi tai useampi yritystoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö voi muodostaa laitoksen.

11 — Tuomion 44 ja 45 kohta.

12 — Asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293, 19 kohta).

13 — Asia C-169/00, komissio v. Suomi, tuomio 7.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2433).

14 — Ks. asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985 (Kok. 1985, s. 2655, 13 kohta) sekä edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Gregg, tuomion 13 kohta.

15 — Mainittu edellä alaviitteessä 3.

34. Yhteisöjen tuomioistuin perustelee tältä osin väljää tulkintaansa muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatteella. Samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita ei tule kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavoin niiden oikeudellisen muodon perusteella. [16]

35. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa asiassa komissio vastaan Espanja antamassaan tuomiossa, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan vaikutusta vähentämättä jäsenvaltiot eivät saa asettaa ehtoja, jotka vaikuttavat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen vapautusten sisältöön. Sallittuja ovat ainoastaan sellaiset ehdot, joiden avulla pyritään varmistamaan vapautusten oikea ja helppo soveltaminen sekä petosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten ennaltaehkäisy. [17]

C *13 artiklan A kohdan 2 alakohta*

36. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään tarkemmista ehdoista, joita jäsenvaltiot saavat asettaa tiettyjen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen vapautusten myöntämiselle. Näitä täydentäviä ehtoja saa asettaa vain silloin, kun vapautukset koskevat muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan edellytysten luettelo on luonteeltaan rajoittava. [18]

37. Esillä olevassa asiassa kysymys on erityisesti kahdessa ensimmäisessä luetelmakohdassa mainituista ehdoista. Nyt on tarkasteltava, kuinka suuren harkintavallan nämä kaksi luetelmakohtaa antavat kansalliselle lainsäätäjälle. Tässä yhteydessä on merkitystä kahdella hiljattain eli 21.3.2002 annetulla tuomiolla, eli asiassa Kennemer Golf [19] ja asiassa Zoological Society of London [20] annetuilla tuomioilla.

38. Asiassa Kennemer Golf selitetään ensimmäistä luetelmakohtaa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että kyseessä on oltava voittoa tavoittelematon yhteisö. Yhteisön tilikauden päättyessä syntyvä ylijäämä ei estä yhteisön luokittelemista voittoa tavoittelemattomaksi, vaan tällaisen luokittelun estää yhteisön jäsenille taloudellisten etujen muodossa tavoiteltava voitto.

39. Asia Zoological Society of London koskee toista luetelmakohtaa. Yhteisöjen

16 — Ks. tältä osin myös asia C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 30 kohta).

17 — Asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2501, 11 ja 12 kohta).

18 — Tämä käy ilmi edellä alaviitteessä 17 mainitun asian komissio v. Espanja tuomion 18 kohdasta.

19 — Mainittu edellä alaviitteessä 12, erityisesti tuomion 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

20 — Asia C-267/00, Zoological Society, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3353, erityisesti 20 kohdasta alkaen).

tuomioistuin selittää siinä lisäehtoa, jonka mukaan yhteisön johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella sen oikeudellisen viitekehyksen perusteella, johon kyseinen ehto kuuluu. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yhteisön lainsäätäjä on halunnut tehdä eron kaupallisten yritysten toiminnan ja sellaisten yhteisöjen toiminnan välillä, joiden tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen jäsenilleen. Tällä ehdolla pyritään näin ollen siihen, että arvonlisäverosta myönnettävästä vapautuksesta voisivat hyötyä ainoastaan yhteisöt, joilla ei ole kaupallisia päämääriä, koska siinä edellytetään, että tällaisten yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimiville henkilöille ei saa koitua henkilökohtaista taloudellista hyötyä yhteisön toiminnan tuloksesta palkan, voitonjaon tai minkä tahansa muun taloudellisen hyödyn muodossa välillinen hyöty mukaan lukien.

40. Artiklan 2 alakohdassa annetaan itse asiassa jäsenvaltioille mahdollisuus täydentää yleishyödyllisyyden tunnusmerkkiä silloin, kun vapautus koskee muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia. Yhteisön lainsäätäjän lähtökohtana näyttäisi olevan, että julkisoikeudellisten laitosten toiminnot ovat laadultaan sellaisia, että ne ovat yleishyödyllisiä.

41. Yhteisön lainsäätäjän lähtökohtana näyttäisi myöskin olevan se, että eikaupallisten laitosten toiminta on todennäköisemmin yleishyödyllistä kuin kaupallisten laitosten toiminta. Yhteisön lainsäätäjä antaakin näin ollen jäsenvaltioille selvän toimivallan käsitellä näiden kahden laitostyypin verotusta eri tavoin. Toimivalta on jopa niin laaja, että vapautukset saattavat aiheuttaa kilpailun vääristymistä arvonlisäverovelvollisten kaupallisten yritysten haitaksi. Neljännessä luetelmakohdassa määritelty ehto — jonka tarkoituksena on estää kilpailun vääristyminen — on nimittäin luonteeltaan valinnainen.

V Ensimmäisen kysymyksen arviointi

A *Arvioinnin viitekehys*

42. Ensimmäinen kysymys koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa mainittua kulttuurilaitoksen[21] käsitettä. Voidaanko myös solistia — siis yhtä ainoaa luonnollista henkilöä — pitää laitoksena? Tähän kysymykseen ei ole mahdollista vastata määrittämättä tarkemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan sisältöä ja soveltamisalaa.

21 — Hollanninkielisessä tekstiversiossa käytetään n alakohdassa sanaa "instelling", mutta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan muissa osissa käytetään käsitteitä "inrichting" ja "organisatie". Tällä terminologisella erolla ei ole merkitystä. Tätä eroa ei ole useissa kieliversioissa (mukaan lukien ranskan-, englannin- ja saksankieliset versiot). Lisäksi myös asiassa Gregg annetun tuomion perusteella voidaan päätellä, että käsitteillä tarkoitetaan samaa asiaa.

43. Selkeyden vuoksi huomautan, että 13 artiklan A kohdan 2 alakohdalla ei ole tässä yhteydessä merkitystä. Myös tarkasteltuna erillään siitä tosiseikasta, että kansallinen tuomioistuin kohdistaa kysymyksensä 1 alakohtaan, 2 alakohdassa ei anneta jäsenvaltioille oikeutta asettaa laitoksen kokoa tai vähimmäiskokoa koskevia ehtoja. Kyseisen 2 alakohdan ehtojen luettelo on luonteeltaan rajoittava.

44. Tulkintaa koskevassa kysymyksessä on itse asiassa neljä osaa. Ensinnäkin on tutkittava, mitkä kulttuuripalvelut kuuluvat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan vapautuksen soveltamisalaan. Kulttuuripalveluille ei nimittäin kaikissa tapauksissa voida myöntää vapautusta. Vapautus koskee vain tiettyjen kulttuurilaitosten tarjoamia palveluja. Toinen osa koskee sitä, mitä merkitystä on tällä rajoituksella tiettyihin laitoksiin.

45. Kolmantena osana käsittelen esitetyn kysymyksen ydintä eli sitä, onko myös yhtä luonnollista henkilöä pidettävä laitoksena. Neljäs osa liittyy Saksan lainsäätäjän tälle itsenäiselle käsitteelle antamaan tulkintaan. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohta sallii — samoin kuin 13 artiklan A kohdan 2 alakohta — jäsenvaltioille harkintavaltaa silloin, kun kyseessä ovat muut kuin julkisoikeudelliset laitokset. Arvonlisäverovapautus täytyy nimittäin myöntää vain kyseisen jäsenvaltion tunnustamille kulttuurilaitoksille. Yhteisöjen tuomioistuimen on arvioitava, missä määrin kansallinen lainsäätäjä saa asettaa laitoksen vähimmäiskoon ehdoksi kulttuurilaitoksen tunnustamiselle.

46. Selitän näitä elementtejä edellisessä kappaleessa mainitsemani oikeuskäytännön päälinjojen valossa. Yhteenvetona on todettava, että 13 artiklan A kohdan määritelmät ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita — siltä osin kuin kyseessä on vapautuksen soveltamisalan määrittäminen — on tulkittava suppeasti. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan ydin on tietyille kulttuuritoiminnoille myönnettävä vapautus. Rajoitus tiettyihin laitoksiin on sen johdannainen. Lisäksi harkintavaltaa erottaa toisistaan ne laitokset, joita on pidettävä laitoksena ja ne, joita ei pidetä laitoksena, on arvioitava verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta.

B *Kulttuuripalvelut*

47. Kuten totesin kohdassa 31, yhteisön lainsäätäjä on valinnut taiteiden osalta tasapainoisen arvonlisäverojärjestelmän. Direktiivin 13 artiklan A kohdan vapautusta sovelletaan tiettyihin kulttuuripalveluihin, mutta ei kaikkiin. Komission tekemien huomautusten kannustamana erotan esillä olevassa, klassisen musiikin konsertteja koskevassa asiassa kaksi eri

palvelua. Ensimmäinen palvelu tarjotaan konsertin kuulijoille, ja sen vastatoiminto on pääsylipun ostaminen. Lipun ostaminen antaa ostajille oikeuden päästä konserttiin eli toisin sanoen vastaanottaa kulttuuripalvelu. He voivat harjoittaa tätä oikeuttaan vastapuolensa suhteen riippumatta siitä, onko vastapuoli teatteri, jossa konsertti pidetään, riippumaton järjestäjä, kuten esillä olevan asian pääasian epäilty, vai itse musiikkiryhmä. Kuudennen direktiivin syntyhistorian valossa [22] tarkasteltuna kulttuuripalvelun käsite kattaa joka tapauksessa yleisölle toimitettavat palvelut. Näiden palvelujen vastatoiminto ovat yleisön maksamat suoritukset. Ei ole epäilystä siitä, etteikö arvonlisäverosta vapauttaminen koskisi näitä palveluita, kunhan 13 artiklan A kohdan muut edellytykset täyttyvät. Tätä johtopäätöstä ei käsitelläkään enempää tässä ratkaisuehdotuksessa.

48. Hoffmannin yleisölle toimittamat palvelut (jotka ilmenivät pääsylippujen myyntinä) oli yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjen tietojen, joita ei ole kiistetty, mukaan vapautettu arvonlisäverosta. Pääasia koskee toista palvelua. Se liittyy arvonlisäveron kantamiseen palkkiosta, jonka pääasian vastaaja Hoffmann maksoi kolmelle solistille. Esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisen kannalta on oleellisen tärkeää selvittää, onko katsottava, että myös esiintyvän taiteilijan tekemä oikeudellinen sitoumus, jolla hän sitoutuu konsertin järjestäjän suhteen esiintymään, kuuluu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan soveltamisalaan.

49. Kuudennen direktiivin syntyhistoriasta ei käy kovin selvästi ilmi, että myös tämä palvelu kuuluu arvonlisäveroa koskevan poikkeuksen soveltamisalaan. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa ja liitteessä F olevassa 2 kohdassa säädettiin myös siirtymäkauden ajaksi erillinen artisteja (taideteosten esittäjiä) koskeva poikkeus arvonlisäverovelvollisuudesta. Lisäksi kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan [23] mukaan voidaan soveltaa alempaa arvonlisäverokantaa. Kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön lähtökohta — arvonlisäverovelvollisuuden poikkeuksien suppea tulkinta — nämä kohdat viittaavat siihen, että kyseinen palvelu ei kuulu 13 artiklan A kohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan.

50. Onkin merkillepantavaa, että yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä menettelyssä ei käsitellä arvonlisäverovapautuksen

22 — Ks. tältä osin laajemmin Terra, B., ja Kajus, J., *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications 1993, Volume 2, s. 83.

23 — Direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/111/ETY mukaan (EYVL L 384, s. 47).

soveltamista taideteosten esittäjän palkkioon. Myös Saksan hallitus katsoo, että taideteosten esittäjät voivat 28 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun siirtymäjakson päättymisen jälkeen edelleen hyötyä arvonlisäverovapautuksesta, mikäli 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan edellytykset täyttyvät. Myös Saksan kansallinen lainsäädäntö sallii periaatteessa tällaisen vapautuksen (solisteja lukuun ottamatta). Komissio vahvisti istunnossa, että sen arvion mukaan kyseiselle palvelulle voidaan myöntää vapautus arvonlisäverosta. Hoffmannin mukaan tämä palvelu kuuluu niin kiinteänä osana järjestäjän yleisölle tarjoamaan palveluun, että arvonlisäveron kantaminen palkkiosta olisi ristiriidassa vapautuksen tarkoituksen kanssa. Tarkoituksenahan on nimenomaan pitää kulttuuripalvelun hinta matalana verotuksellisin keinoin.

51. Myös minä olen sitä mieltä, että vapautus koskee myös taideteoksen esittäjän tarjoamaa palvelua pääasian olosuhteissa. Pidän Hoffmannin tapaan merkityksellisenä suoraan yleisölle tarjottavan palvelun ja solistien Hoffmannin eduksi tarjoaman palvelun välistä yhteyttä. Nämä tapahtumat liittyvät suoraan toisiinsa. Hinta, jonka Hoffmann maksaa solisteille, on osa hänen kustannuksiaan ja siirtyy tavallisesti suoraan yleisön kuluksi.

52. Mikäli tätä solistien kanssa tapahtuvaa toimintaa ei vapautettaisi arvonlisäverosta ja vero jouduttaisiin maksamaan kustannuksista, joita Hoffmannille syntyy esityksen järjestämisestä, arvonlisäverovapautuksen tehokkuus vähenisi. Se puolestaan haittaisi säännöksen tarkoitusta, jonka tässä kohdassa haluan määritellä *tiettyjen* kulttuuritoimintojen suosiollisemmaksi kohteluksi.

53. Lisäksi totean vielä seuraavaa. Taideteosten esittäjien tarjoamiin palveluihin sovellettiin kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädettyä väliaikaista vapautusta arvonlisäverovelvollisuudesta. Minun arviostani kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan vapautuksen soveltamisalan osalta seuraa, että nämä kaksi järjestelyä ovat osittain päällekkäiset. Päällekkäisyyttä on myös 12 artiklan 3 kohtaan perustuvan alemman arvonlisäverokannan käyttömahdollisuuden kanssa. Tämä päällekkäisyys ei kuitenkaan sinänsä anna aihetta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan toisenlaiseen tulkintaan. Umsatzsteuergesetzin 12 §:stä käy ilmi, että päällekkäisyydestä ei välttämättä seuraa epäselvää täytäntöönpanolainsäädäntöä ja siitä edelleen oikeusvarmuuden puutetta verovelvollisen kannalta. Kyseisessä säännöksessä ilmaistaan selvästi, että muihin kuin tunnustettuihin laitoksiin sovelletaan alempaa arvonlisäverokantaa.

C *Kulttuurilaitokset*

54. Siirryn nyt käsittelemään vapautuksen rajoittamista julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamiin palveluihin. Sen lisäksi, että tiettyyn tarkoitukseen suunnatut toiminnot on vapautettu arvonlisäverosta, kuudennessa direktiivissä säädetään lisävaatimuksena myös siitä, kuka saa suorittaa toiminnot, joille vapautus myönnetään.[24]

55. Tätä rajoitusta tulkittaessa on kiinnitettävä huomiota seuraaviin neljään asiaan:

— Mikä merkitys on vapautuksen rajoittamisella *kulttuurilaitoksiin*?

— Kuuluvatko kaupalliset laitokset vapautuksen soveltamisalaan?

— Mikä on rajoituksen sisällön suhde verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen?

— Kuinka paljon harkintavaltaa jäsenvaltioilla on laitosten hyväksymisen suhteen?

56. Vaatimus siitä, että laitoksen on oltava laadultaan kulttuurinen, on selitettävä mahdollisuuksien mukaan suoritetun palvelun kulttuurisena laatuna.[25] Rajoitan tarkasteluni alaan, jota pääasia koskee, ja totean, että yhteisön lainsäätäjä tarkoitti ensisijaisesti laitoksia, joissa tapahtuu kulttuuritoimintaa, esimerkiksi konserttisaleja ja teattereita. Koska konserttisalit ja teatterit ovat julkisia laitoksia ja toisaalta niiden rakenne on yksityisoikeudellinen, vapautusta ei voitu rajoittaa koskemaan pelkästään julkisoikeudellisia laitoksia. Säännöksen tarkoituksena ei nimittäin ole antaa julkisille laitoksille verotuksellista etua, jota yksityisoikeudelliset laitokset eivät saa. Tästä syystä kuudennessa direktiivissä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää vapautus myös vastaaville yksityisoikeudellisille kulttuurilaitoksille. Viittaan esimerkin vuoksi Saksan kansalliseen lainsäädäntöön, jossa yksityisoikeudellisten laitosten vapautuksen edellytyksenä käytetään sitä, että laitoksilla on

24 — Noudatan tässä yhteisöjen tuomioistuimen käyttämää muotoilua, jota käsittelin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohdassa.

25 — Terran ja Kajusin kuvaamasta direktiivin syntyhistoriasta käy ilmi, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena ei ollut erityisesti erottaa näitä käsitteitä.

oltava sama "kulttuuritehtävä" kuin vastaavilla verosta vapautetuilla julkisoikeudellisilla laitoksilla.

57. Vapautusta ei kuitenkaan ole tarpeen rajoittaa koskemaan pelkästään konserttisaleja ja teattereita. Taideteosten esittäjiä ei ole jätetty soveltamisalan ulkopuolelle, eikä siihen olekaan mitään syytä. Taiteilijat suorittavat kulttuuripalvelun. Kuten edellä totesin, tällainen palvelu kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa käytetyn kulttuurilaitoksen käsitteen soveltamisalaan. Lyhyesti sanottuna kulttuurilaitoksia ovat määritelmällisesti kaikki laitokset, jotka suorittavat säännöllisesti kulttuuripalveluja.

58. Toinen kohta koskee kysymystä siitä, missä määrin vapautus ei koske kaupallisia laitoksia. Tällä kohdalla on merkitystä varsinkin asiassa Kennemer Golf annetun tuomion vuoksi,[26] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 13 artiklan A kohdan vapautuksilla pyritään takaamaan tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus, suosiollisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa. Huomautan lisäksi, että jäsenvaltioiden tunnustamat laitokset mainitaan aivan julkisoikeudellisten laitosten yhteydessä, joilla ei (pitäisi) olla kaupallista luonnetta.

26 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

59. Kuudes direktiivi antaa kuitenkin kaupallisille laitoksille mahdollisuuden hyötyä vapautuksesta. Huomautan tässä yhteydessä, että kuudennen direktiivin sanamuoto ei ole kaupallisia laitoksia poissulkeva. Tärkeämpää on se, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään valinnaisesta, kaupallisia laitoksia koskevasta poissulkemisesta. Näin ollen jäsenvaltioilla on 2 alakohdan mukaan oikeus sulkea kaupalliset laitokset vapautuksen soveltamisalueen ulkopuolelle, mutta niiden ei ole pakko tehdä sitä. Sitä ei myöskään ole tehty Saksan kansallisessa lainsäädännössä, jota käsitellään pääasiassa.

60. Kolmas kohta: kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa ei siis käsitellä kaikkia verovelvollisia samalla tavalla. Vapautuksesta on etua vain tietyille verovelvollisille. Säännös on näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen: vaikuttaa siltä, että samanlaisia tilanteita kohdellaan verotuksessa eri tavoin toiminnan laadun mukaan.[27] Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyy tämän epätasa-arvon epäsuorasti asiassa Kennemer Golf annetussa tuomiossa.[28] Siitä käy ilmi, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei aina ole ratkaiseva.

27 — Ks. tämän periaatteen osalta tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta.

28 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen kohta 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

61. Tämä periaate ei estä käsittelemästä eri tavoin toisiinsa verrattavissa olevia toimintoja, joiden sisältö ei kuitenkaan ole sama. Totesin tältä osin jo asiassa komissio vastaan Suomi antamassani ratkaisuehdotuksessa,[29] että kuudennen direktiivin kaltaisessa yksityiskohtaisessa järjestelmässä kohdellaan toimia, jotka ovat tietyllä tavalla toisiinsa verrattavissa mutta joiden sisältö ei ole sama, tietyissä tapauksissa automaattisesti eri tavoin. Kuudennessa direktiivissä on luotu paljon rajatapauksia, joissa luodut rajat eivät aina ole luonnollisia. Tämä koskee varsinkin 13 artiklan A kohdassa mainittuja vapautuksia, jotka koskevat kaikkien toimintojen asemesta vain tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja.[30]

62. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa asiassa Gregg annetussa tuomiossa, että on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin niiden oikeudellisen muodon perusteella.

63. Tästä huolimatta mielestäni kannattaa tutkia vielä uudelleen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen välistä suhdetta sen selvittämiseksi, onko toiminnan laadun mukainen erottelu katsottava samanlaisten vai verrattavissa olevien tapausten väliseksi eroksi. Ensimmäinen erottelu ei ole sallittu, toinen on.

64. Katsonkin, että edellisessä kohdassa tarkoitettu vapautuksen soveltamisalan rajoitus on sallittu. Kuten Landgericht toteaa pääasiassa, vapautuksen tarkoituksena ei ole antaa etua taloudellisesti heikoille yrityksille vaan alentaa yleisön teatterikäynnin kynnystä. Kynnys johtuu pääsylipun hinnan korkeudesta varsinkin (vaikeammissa) kulttuuriesityksissä, jotka eivät luonnostaan houkuttele paljon yleisöä. Itsessään kannattavissa, kaupallisissa esityksissä kynnystä ei ole tai se on huomattavasti matalampi. Yleisö on paljon valmiimpi maksamaan järjestäjän pyytämän hinnan. Arvonlisäverosta vapauttamisen mekanismi, joka vieläpä laskee hintaa melko vähän, ei kummassakaan tapauksessa toimi sillä tavoitellun tarkoituksen mukaisesti. Koska vapautukseen liittyy lisäksi verokertymän pieneneminen, kat-

29 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Suomi, ratkaisuehdotuksen 41 kohta.

30 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohta.

son, että toimintoja, joille vapautus myönnetään, ja toimintoja, joille sitä ei myönnetä, on pidettävä verrattavissa olevina, mutta ei samanlaisina.

65. Neljäs kohta koskee jäsenvaltion harkintavaltaa. Mielestäni tärkeintä on, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa jäsenvaltiolle annettuun toimivaltaan hyväksyä tai olla hyväksymättä muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia ei liitetä ehtoja. Valta on periaatteessa rajoittamaton, kunhan pysytään 13 artiklassa säädettyjen rajojen sisällä.[31] Vapaus on niin laaja, että jäsenvaltio voi jopa lainsäädännössään säätää, että yhtään muuta kuin julkisoikeudellista kulttuurilaitosta ei tunnusteta. Jäsenvaltiot voivat samoin myös käyttää hyväksymisen edellytyksenä esimerkiksi kulttuurilaitoksen eikaupallista tai kaupallista luonnetta. Saksassa on valittu toinen edellytys: kyseessä täytyy olla laitos, jonka osavaltion toimivaltainen viranomainen toteaa täyttävän "kulttuurista tehtävää".

66. Esillä olevassa asiassa komissio väittää, että jäsenvaltioiden on kyseistä toimivaltaa käyttäessään kunnioitettava yhteisön lainsäädäntöä ja erityisesti myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tuen tätä komission kantaa ja tarkennan sitä seuraavasti. Mikäli jäsenvaltio käyttää sille laitosten tunnustamisen suhteen myönnettyä harkintavaltaa, harkintavallan käyttöä sitovat yhteisön lainsäädännön yleiset periaatteet. Tarkoitan tässä yhteydessä erityisesti seuraavia seikkoja:

— Harkintavallan käyttö ei saa olla ristiriidassa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan tarkoituksen kanssa. Toisin sanoen säännöksen tehokasta vaikutusta ei saa loukata.

— Käytöstä ei saa seurata samanlaisten tapausten erilaista kohtelua. Toisin sanoen on kunnioitettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Olen käsitellyt tätä periaatetta jo edellä.

67. Totean tehokkaan vaikutuksen osalta seuraavaa. Yleisesti ottaen jäsenvaltioilla on velvollisuus saavuttaa direktiivillä tavoiteltu päämäärä sekä huolehtia yleisistä tai erityisistä toimenpiteistä, joiden avulla voidaan varmistaa tämän velvollisuuden noudattaminen. Käänteisesti esitettynä jäsenvaltiot eivät saa toteuttaa toimenpiteitä, jotka vaarantavat direktiivissä säädetyn päämäärän toteutumisen. Konkreettisesti ilmaistuna on kysymys harkintaval-

31 — Yhteisöjen tuomioistuin määritti esim. asiassa komissio v. Espanja (mainittu edellä alaviitteessä 17) antamassaan tuomiossa seuraavan rajan: jäsenvaltioiden soveltamat edellytykset eivät saa koskea vapautuksen oleellista kuvausta siten, että niistä seuraisi, että *tietyt kulttuuripalvelut* eivät kuuluisi arvonlisäverovapautuksen piiriin.

lasta, johon ei liity ehtoja. Harkintavalta on laaja, mutta sen käyttö ei saa tehdä tyhjäksi säännöksen sisältöä.[32] Tässä tapauksessa on näin ollen tarkasteltava, voiko kansallinen toimenpide, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta ei sovelleta solisteihin, tehdä tyhjäksi säännöksen sisällön.

Hoffmann ja komissio ovat ilmoittaneet päinvastaisen kannan.

69. Asiassa Gregg annetun tuomion perusteella on todettava, että laitoksen oikeudellisella muodolla ei ole merkitystä; kyseessä täytyy kuitenkin olla yksilöity kokonaisuus, joka suorittaa tiettyä tehtävää. Asia Gregg koski kahta luonnollista henkilöä, jotka suorittivat yhdessä tiettyä tehtävää. He olivat yhtiömiehinä yrityksessä (tarkemmin sanoen pitivät hoitokotia) ja toimivat siinä yhteydessä ulospäin yhtenä yksikkönä. Esillä oleva asia koskee toista alaa, kulttuurialaa, ja tarkemmin sanottuna musiikin esittämistä.

D *Onko yhtä henkilöä pidettävä laitoksena?*

68. Siirryn nyt käsittelemään esitetyn kysymyksen kolmatta osaa eli kysymystä siitä, onko yhtä luonnollista henkilöä pidettävä laitoksena. Tämä on kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen ydin. Saksan, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitusten mukaan vastaus on kieltävä. Saksan hallituksen mukaan yhteisön säännökseen kuuluvaa käsitettä on tulkittava mahdollisuuksien mukaan kirjaimellisesti. Sen mukaan sanan yleisesti käytössä olevasta merkityksestä on oltava vähimmäistason yhteisymmärrys.[33]

70. Kun musiikkiduo tai -trio esiintyy ulospäin yhtenä yksikkönä, tilanne on verrattavissa asian Gregg tilanteeseen myös silloin, kun kyseessä ovat konserttien järjestäjien kanssa tehdyt sopimukset. Asiassa Gregg annetun tuomion mukaisesti mielestäni ei ole epäilystä siitä, että tällaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa musiikkiyhtyettä ei voitaisi pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna kulttuurilaitoksena.

71. Näin ollen en näe syitä, joiden vuoksi solistia — varsinkin kun otetaan huomioon pääasian todelliset olosuhteet — ei

32 — Ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999 (Kok. 1999, s. I-6690, 24 kohta).

33 — Saksan hallitus käytti istunnossa käsitettä "Mindestkonvergenz".

voitaisi pitää tällaisena yksikkönä. Solisti on täysin verrattavissa musiikkiyhtyeeseen, johon kuuluu vain yksi henkilö. Verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen — ja koska kuudennen direktiivin sanamuoto ei ole yksiselitteinen — ei mielestäni ole oikein tulkita kuudetta direktiiviä siten, että musiikkiryhmän jäsenten määrä olisi ratkaiseva arvonlisäveroa koskevan vapautuksen myöntämisen kannalta. Olen tältä osin samaa mieltä kuin komissio ja Hoffmann siltä osin kuin ne toteavat, että solistien ehdoton poissulkeminen on ristiriidassa yhteisön lainsäädännön kanssa. Tätä toteamusta eivät muuta 13 artiklan selitystä koskevat vuoden 1994 suuntaviivat,[34] joihin Saksan hallitus viittaa. Suuntaviivoissa suljetaan pois vapautuksen soveltamisalasta yksin työskentelevät taiteilijat. Sen lisäksi, että suuntaviivat eivät ole luonteeltaan velvoittavia, katson, että niiden sisältö on vanhentunut asiassa Gregg annetun tuomion vuoksi.

72. Edellä esitetystä ei kuitenkaan seuraa, että jokaista yksilöä, joka suorittaa kulttuuripalvelun, olisi aina pidettävä kulttuurilaitoksena. Käsitykseni mukaan ratkaisevaa on se, esiintyykö yksilö (solisti) ulospäin yksikkönä. Lisäksi esityksen, josta kannetaan tai ollaan kantamatta arvonlisäveroa, on oltava solistin yksilöllinen esitys, jota hän ei suorita kokonaisuuden osana kuten — klassisen musiikin osalta — orkesterissa.

73. Huomautan asian havainnollistamiseksi vielä seuraavaa. Esillä olevan asian kaltaisessa tilanteessa on vieläkin enemmän syitä pitää solisteja laitoksina. Kyseisillä solisteilla on nimittäin merkittäviä taloudellisia intressejä, joita olisi ollut luontevaa järjestää oikeushenkilön kautta. Se olisikin ollut ilmeistä, jos pääasian epäillyn tekemien sopimusten vastapuolena olisi ollut tällainen oikeushenkilö. Se sattumanvaraisen seikka, että näin — kuten kiistan tosiseikoista käy ilmi — ei ollut, ei saa johtaa toisenlaiseen verotuskohteluun.

74. Lyhyesti sanottuna solistia ei saa yhteisön lainsäädännön perusteella sulkea vapautuksen ulkopuolelle.

E *Jäsenvaltioiden asiaa koskeva harkintavalta*

75. Siirryn nyt käsittelemään neljättä asiaa, jonka mainitsin edellä kohdassa 65: siltä osin kuin kyseessä ei ole julkisoikeudellinen laitos, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa mainittu vapautus arvonlisäverosta koskee vain *kyseisen jäsenvaltion*

34 — Direktiivin 29 artiklassa tarkoitetun neuvoa-antavan komitean suuntaviivat, jotka on annettu 28.2. ja 1.3.1994 pidetyssä 41. istunnossa.

tunnustamia kulttuurilaitoksia. Olettaen, että Umsatzsteuergesetzin 4 §:n 20 momenttia on tulkittava siten, että arvonlisäverovapautus ei koske solisteja, tämä tarkoittaa, että solistia ei Saksassa voida tunnustaa kulttuurilaitokseksi. Kun otetaan huomioon kuudennelle direktiiville edellä antamani tulkinta, solisteja koskeva poikkeus arvonlisäverovapautuksesta perustuu esillä olevassa asiassa siis pelkästään kansalliseen lainsäädäntöön. Siinä säädetään — asian kannalta merkityksellisiltä osin — vain vapautuksesta musiikki- ja lauluryhmille, joihin kuuluu vähintään kaksi jäsentä.

76. Saksan lain tulkinta kuuluu tietenkin kansalliselle tuomioistuimelle. Yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee vain sitä, ylittääkö jäsenvaltio sille annetun harkintavallan rajat määrittäessään laitoksen tunnustamisen sen jäsenten määrästä riippuvaiseksi. Komissio katsoo, että solistien yleinen poissulkeminen ei kuulu harkintavallan piiriin, koska jäsenvaltio perustelee käsittelyn erilaisuutta subjektiivisilla edellytyksillä.

77. Ensinnäkin on tarkasteltava tehokasta vaikutusta: on arvioitava, voiko kansallinen toimenpide, jolla solistit suljetaan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle, tehdä tyhjäksi säännöksen sisällön. Katson, että tässä yhteydessä on merkitystä ensisijaisesti vapautuksen tarkoituksella. Asiassa Kennemer Golf annetun tuomion mukaan tarkoituksena on antaa suosiollisempi kohtelu tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus.[35] Painotan, että säännöksessä ei anneta edullisempaa kohtelua *kaikille* ei-kaupallisille laitoksille. Kuten todettu, jäsenvaltioilla on tältä osin tarvittava harkintavalta. Arvioni mukaan kansallinen lainsäädäntö, jossa suosiollisempi kohtelu rajoitetaan koskemaan useamman kuin yhden osallistujan muodostamia kulttuurilaitoksia, ei tee tyhjäksi säännöksen sisältöä. Sellainen lainsäädäntö ainoastaan rajoittaa vapautuksen soveltamisalaa kyseisessä jäsenvaltiossa.

78. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa kuitenkin asiassa Gregg antamassaan tuomiossa, että on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin niiden oikeudellisen muodon perusteella. Käsitykseni mukaan tätä arviota voidaan soveltaa analogisesti esillä olevaan asiaan. Epätasa-arvoinen kohtelu koskee siinä musiikkiyhtyeitä, joihin kuuluu yksi

35 — Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Kennemer Golf.

jäsen verrattuna kahden tai useamman jäsenen muodostamiin musiikkiyhtyeisiin, jotka harjoittavat samanlaista toimintaa. Erottelulla ei lisäksi ole minkäänlaista suhdetta säännöksellä tavoiteltuun tarkoitukseen. Pidänkin tätä erottelua samanlaisten tapausten erilaisena kohteluna.

79. Koska kyseessä ovat samanlaiset eivätkä verrattavissa olevat toiminnot, katson, että Saksan lainsäädäntö on ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Tämä ei kuitenkaan vielä tarkoita, että se olisi ristiriidassa itse yhteisön lainsäädännön kanssa. Jäsenvaltio voi oikeuttaa säännöksensä erityisen syyn perusteella. Voitaisiin esimerkiksi ajatella, että erottelu olisi tarpeen tarkastusten suorittamiseen liittyvistä syistä. Esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole esitetty erityisiä syitä, jotka oikeuttavat erotteluun.

F *Yhteenveto*

80. Yhteenvetona vastaan seuraavien toteamusten perusteella kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen kysymykseen myöntävästi:

— Taideteoksen esittäjän esityksen järjestäjälle suorittaman palvelun samoin kuin järjestäjän yleisölle suorittaman palvelun voidaan katsoa kuuluvan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan soveltamisalaan.

— Jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta niiden muiden kuin julkisoikeudellisten "kulttuurilaitosten" tunnustamisen osalta, joille voidaan myöntää arvonlisäverovapautus. Ne voivat käyttää edellytyksenä kulttuurilaitoksen kaupallista tai ei-kaupallista luonnetta.

— Harkintavalta on laaja, mutta ei kuitenkaan rajoittamaton. Sitä on käytettävä yhteisön lainsäädännön yleisten periaatteiden kuten tehokkaan vaikutuksen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden mukaisesti.

— Solistia voidaan pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa tarkoitettuna "kulttuurilaitoksena", mikäli hän esiintyy ulospäin yksikkönä ja esitys, josta arvonlisävero kannetaan tai jätetään kantamatta, on yksilöllinen.

— Solistien ehdoton poissulkeminen kansallisessa säännöksessä ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin tehokkaan vaikutuksen kanssa. Se on kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Näin ollen on todettava, että poissulkeminen ilman erityistä oikeutusperustetta on ristiriidassa yhteisön lainsäädännön kanssa.

VI Toisen kysymyksen arviointi

81. Koska vastasin ensimmäiseen kysymykseen myöntävästi, on lisäksi tarpeen vastata kansallisen tuomioistuimen toiseen kysymykseen.

82. Kysymys koskee 13 artiklan A kohdan mukaista rajoitusta yleishyödyllisiin toimintoihin. Yleishyödyllisen toiminnan käsite on mainittu artikkelin otsikossa.

83. Hoffmann huomauttaa, että 13 artiklan A kohdan vapautukset on muotoiltu yksiselitteisesti ja että ne kaikki koskevat yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävää tukea. Saksan hallituksen huomautukset ovat samansuuntaisia; se nimittäin toteaa, että otsikossa ei ole jäsenvaltiota koskevia, kansallisen lainsäädännön täytäntöönpanoon liittyviä rajoituksia. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitusten mukaan taas yleishyödyllisyyden käsitteestä seuraa, että vapautusta ei saa myöntää laitoksille, joiden tavoitteena on järjestelmällinen voiton tavoittelu. Komissio viittaa toisen kysymyksen yhteydessä 13 artiklan A kohdan 2 alakohtaan. Sen mukaan kaupallisten laitosten poissulkeminen perustuu tähän alakohtaan.

84. Huomautan ensinnäkin, että artiklan otsikko ei kuulu säännöksen artiklaosaan. Kuten koko säädöksen tai sen osan otsikko, artiklan otsikko kuvailee tulevan tekstin aihetta. Otsikko on luonteeltaan selittävä. Säädöksen artiklaosan ja selvittävän osan välinen oleellinen ero käy hyvin ilmi yhteisön lainsäädännön valmistelun laatua koskevista yhteisistä suuntaviivoista 22 päivänä joulukuuta 1998 tehdystä toimielinten välisestä sopimuksesta.[36] Säännöksen otsikosta on kuitenkin mahdollista päätellä lainsäätäjän tarkoitus. Otsikolla voi siinä mielessä olla merkitystä yhteisöjen tuomioistuimen tekemässä arvioinnissa. Selitän myös 13 artiklan A kohdan otsikon käsitettä "yleishyödyllinen" tältä kannalta. Käsite ei näin ollen sisällä suoranaista rajoitusta, mutta se määrittää 13 artiklassa mainittujen vapautusten tulkintaa.

36 — EYVL 1999 C 73, s. 1.

85. Otsikolla ei tästä huolimatta ole itsenäistä merkitystä esillä olevan asian kannalta. Viittaan tältä osin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan sanamuotoon. Säännös koskee vain *kulttuuripalveluita*, joita suorittavat tietyt *kulttuurilaitokset*. Vaatimukseen siitä, että sekä palvelun että laitoksen on oltava laadultaan kulttuurisia, liittyy jo sinänsä, että kyseessä on yleishyödyllisyyteen liittyvä vapautus. Kannatan Hoffmannin ja Saksan hallituksen näkemystä.

86. Tämän lisäksi yleishyödyllisyyden käsitettä voidaan tässä yhteydessä tulkita toisellakin tavalla eli siten, että kyseessä on muu kuin kaupallinen etu. Ensimmäisen kysymyksen käsittelyssä on saatu riittävä vastaus myös tämän tulkinnan osalta. Yhteisöjen tuomioistuin on tosiaankin todennut, että arvonlisäverovapautuksilla pyritään takaamaan tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus, suosiollisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa. Tämä tarkoitus käy ilmi myös ehdoista, joita jäsenvaltiot saavat 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan mukaan asettaa vapautusten myöntämiselle muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta.[37] Tämä ei kuitenkaan vielä anna otsikolle itsenäistä merkitystä. Kuten totesin jo vastauksessani ensimmäiseen kysymykseen, muita kuin kaupallisia laitoksia ei ole poissuljettu laatunsa vuoksi. Voidaan jopa todeta, että 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa mainitut ehdot, joiden tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille oikeus sulkea pois kaupalliset laitokset, ovat laadultaan valinnaisia. Kyseinen 2 alakohta poistaa kaikki asiaa koskevat epäilyt: 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohta ei estä myös kaupallisia laitoksia — jotka tässä tarkoitetun rajoitetun tulkinnan mukaan eivät harjoita yleishyödyllistä toimintaa — hyötymästä vapautuksesta.

87. Yhteenvetona on todettava seuraavaa:

— Direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikon käsitteellä "yleishyödyllinen" ei ole itsenäistä merkitystä.

— Kuudes direktiivi ei sinänsä ole esteenä kaupallisten yritysten hyötymiselle vapautuksesta.

37 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Kennemer Golf, tuomion 19 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

88. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

— Ensimmäiseen kysymykseen: Solistia voidaan pitää liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa tarkoitettuna "kulttuurilaitoksena", mikäli hän esiintyy ulospäin yksikkönä ja esitys, josta arvonlisävero kannetaan tai jätetään kantamatta, on yksilöllinen. Solistien ehdoton poissulkeminen kansallisessa säännöksessä ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin tehokkaan vaikutuksen kanssa. Se on kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Näin ollen on todettava, että poissulkeminen ilman erityistä oikeutusperustetta on ristiriidassa yhteisön lainsäädännön kanssa.

— Toiseen kysymykseen: direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikon käsitteellä "yleishyödyllinen" ei ole itsenäistä merkitystä.