FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

föredraget den 14 november 2002 [1]

I — Inledning

1. Bundesgerichtshof har i detta mål ställt två frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet). Tvisten har uppkommit efter ett antal uppträdanden av de tre tenorerna Luciano Pavarotti, Placido Domingo och José Carreras. Frågan gäller i vad mån mervärdesskatt skall betalas för dessa uppträdanden.

2. Dessa frågor avser närmare bestämt artikel 13 A i sjätte direktivet, i vilken undantag från skatteplikt föreskrivs för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. I artikeln föreskrivs bland annat undantag för kulturella tjänster som tillhandahålls av kulturella organ. Den hänskjutande domstolen har begärt att domstolen skall klargöra huruvida solister kan anses vara kulturella organ. Den hänskjutande domstolen har vidare ställt frågan huruvida sådana uppträdanden av solister som främst har organiserats i kommersiellt syfte kan utgöra verksamheter av allmänintresse.

3. De ställda frågorna ger domstolen tillfälle att fördjupa sig i domen i målet Gregg [3]. Domstolen fastställde i den domen att fysiska personer — under vissa omständigheter — även kunde utgöra välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A i sjätte direktivet.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

4. Enligt artikel 13 A.1 i sjätte direktivet åläggs medlemsstaterna att undanta vissa

1 — Originalspråk: nederländska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 — Dom av den 7 september i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947).

verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatt. I den del av bestämmelsen som är relevant här föreskrivs följande: "Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

n) Vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga."

5. I artikel 13 A.2 föreskrivs följande:

"a) För att undantagen enligt punkt 1... n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

— De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

— Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta

kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga."

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 ... n ovan, om

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

— det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

7. Bilaga F till direktivet innehåller en förteckning över verksamheter vilka kan undantas enligt artikel 28.3 b. I punkt 2 i bilagan anges följande:

"Tjänster som tillhandahålls av författare, artister, jurister och andra fria yrkesutövare utom inom medicinska och paramedicinska yrken..."

B — *Den nationella rätten*

6. I artikel 28.3 inledningen och 28.3 b föreskrivs följande:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

8. I målet vid den nationella domstolen är framför allt Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG)[4] tillämplig.

9. Enligt 4 § UStG undantas vissa kategorier av varor och tjänster. Enligt 4 §

4 — I dess version av den 24 mars 1999 (BGBl. I, s. 402).

punkt 20 b undantas tjänster som tillhandahålls av följande offentliga organ: teatrar, orkestrar, kammarmusikensembler, körer, museer, botaniska trädgårdar, zoologiska trädgårdar, djurparker, arkiv, bibliotek och kulturminnesskyddade minnesmärken och parker. Dessa bestämmelser är även tillämpliga på tjänster som tillhandahålls av organ av samma karaktär som hör till andra rättssubjekt (privata organ), om den behöriga myndigheten i delstaten intygar att de bedriver samma kulturella verksamhet som de organ som avses i föregående mening.

10. I 4 § punkt 20 b undantas arrangemang av teaterföreställningar och konserter, om dessa genomförs av de teatrar, orkestrar, kammarmusikensembler eller körer som avses i 4 § punkt 20 a.

11. I 12 § UStG föreskrivs en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som tillhandahålls av teatrar, orkestrar, kammarmusikensembler, körer och museer, och för teaterföreställningar och konserter som arrangeras av andra företag.

12. I 18 § UStG regleras förfarandet för uppbörd av skatten. För att säkerställa att skatten betalas får förbundsfinansministeriet föreskriva att skatten avseende vissa verksamheter skall betalas som källskatt som innehålls av arrangören. Detta avser även verksamheter som genomförts av ett rättssubjekt som är etablerat i utlandet. Finansministeriet har utnyttjat denna möjlighet.

13. Umsatzsteuer-Richtlinien (mervärdesskatteriktlinjer) innehåller anvisningar för hur mervärdesskatten skall administreras. I dessa riktlinjer ges bland annat följande tolkning av 4 § punkt 20 i UStG:

— Orkestrar, kammarmusikensembler och körer utgörs av musikgrupper och vokalensembler som består av två eller flera medlemmar. Typen av musik har ingen betydelse, det kan även handla om lättare musik.

— Undantaget från skatt är även tillämpligt på konserter som solister deltar i, under förutsättning att helheten har karaktären av en konsert. Detsamma gäller organisationen av konserter.

III — Bakgrund och förfarande

14. Den i brottmålet åtalade Matthias Hoffmann driver sedan år 1971 en byrå som arrangerar popkonserter och på senare tid även klassiska konserter. I början av nittiotalet blev han en av de viktigaste konsertarrangörerna i Tyskland. Under åren 1996 och 1997 arrangerade han världsturnén med de tre tenorerna Luciano Pavarotti, Placido Domingo och José Carreras. Två konserter i denna turné arrangerades i Tyskland.

15. Matthias Hoffmann innehöll emellertid inte någon mervärdesskatt på de arvoden som betalades till de tre solisterna och betalade inte heller in skatten till de tyska skattemyndigheterna. Den åtalade var enligt UStG skyldig att göra detta [5], eftersom de som verkligen var skattskyldiga (nämligen de tre solisterna) var etablerade i utlandet.

16. Matthias Hoffmann åtalades för skattebedrägeri, särskilt med hänsyn till de ovan angivna faktiska omständigheterna.

5 — Denna skyldighet följer av 18.8 § i lagen och av tillämpningsföreskrifterna för denna. Denna skyldighet har dock inte tagits upp till diskussion i förfarandet vid domstolen.

Landgericht dömde genom dom av den 22 december 1998 den åtalade till fängelse.

17. Landgericht har, såvitt är av intresse här, motiverat sitt beslut med följande argument. Undantaget enligt 4 § punkt 20 a UStG gäller endast för organ, vilket innebär att enskilda artister inte omfattas av detta. Vid de tre tenorernas uppträdanden var det däremot deras egen personlighet som stod i förgrunden och inte det gemensamma uppförandet. Avtal hade dessutom ingåtts separat med var och en av dem. Landgericht fastställde att ett organ, i den mening som avses i nämnda 4 § punkt 20 a, även med den enligt mervärdesskatteriktlinjerna vidsträckta tolkningen skall utgöras av åtminstone två deltagare.

18. Landgericht ansåg att denna tolkning av den nationella lagstiftningen inte strider mot artikel 13 i sjätte direktivet. Genom artikel 13 A.2 ges medlemsstaterna nämligen befogenhet att uppställa vissa villkor för att undantaget från skatten skall gälla andra organ än offentligrättsliga organ. I denna bestämmelse föreskrivs till exempel att organet inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst och att organet skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis. Gemenskapslagstiftaren har därmed angivit att undantaget framför allt avser sådana ekonomiskt svaga organ som tjänar det allmännas intresse.

19. Landgericht har därefter fastslagit att medlemsstaterna har friheten att inte föreskriva de undantag från mervärdesskatt som avses i artikel 13 A. Enligt Landgericht kan dessa undantag under alla förhållanden inte avse fysiska personer.

20. Matthias Hoffmann har i sitt överklagande av domen vid Bundesgerichtshof gjort gällande att vägran att tillämpa undantaget från skatteplikt strider mot gemenskapsrätten. Denna vägran utgör enligt honom en rättsstridig diskriminering. Sjätte direktivet tillåter nämligen undantag från regeln om uttag av mervärdesskatt, varvid den nationella lagstiftaren i detta avseende har en "extra befogenhet". Genomförandet får dock inte leda till resultat som strider mot den gemenskapsrättsliga målsättningen. Valet av antalet berörda personer som kriterium står i strid med syftet med sjätte direktivet, vilket är att säkerställa likabehandling i skattehänseende och att därigenom undvika snedvridning av konkurrensen. Den åtalade har härvid hänvisat till EG-domstolens ändrade rättspraxis med avseende på organ av social karaktär, enligt vilken begreppet "organ", i strid med domstolens tidigare uppfattning [6], inte längre enbart var tillämpligt på juridiska utan även på fysiska personer (se domen i målet Gregg [7]).

21. Åklagaren har i målet vid den nationella domstolen intagit en annan ståndpunkt och ansett att syftet med undantaget från mervärdesskatt är att subventionera vissa offentligrättsliga organ. Skälet till en sådan subvention är att allmänheten inte är beredd att betala ett högre pris för kulturevenemang. Åklagaren har bekräftat att man i domstolens rättspraxis som sådan har godtagit att företag subventioneras genom skattelättnader. Rättspraxis tillåter dock inte att företagare missgynnas på grund av sin rättsliga form. Den avgörande frågan är således huruvida artisterna i förekommande fall skall likställas med de organ som subventioneras av staten.

22. Bundesgerichtshof har genom beslut av den 5 april 2000, vilket inkom till domstolens kansli den 17 april 2000, begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. Skall artikel 13 A.1 n i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) tolkas så, att det däri använda

6 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341).

7 — Ovan fotnot 3.

uttrycket 'andra kulturella organ som är erkända...' även omfattar en solist som tillhandahåller en kulturell tjänst?

2. Om den första frågan besvaras jakande: Medför rubriken för artikel 13 A '... verksamheter av hänsyn till allmänintresset' eventuellt några begränsningar när solistens uppträdande främst har ett kommersiellt syfte?"

23. Skriftliga yttranden har inkommit till domstolen från Matthias Hoffmann och kommissionen och från regeringarna i Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Förenade kungariket. Vid förhandlingen den 3 oktober 2002 framförde Matthias Hoffmann, kommissionen och Förbundsrepubliken Tysklands regering sina synpunkter muntligen.

IV — Tillämplig rättspraxis

A — *Allmänt*

24. Domstolens rättspraxis avseende sjätte direktivet är som bekant mycket omfattande, vare sig det är fråga om direktivet i sin helhet eller om artikel 13 A i synnerhet.

25. Det stora antalet mål vid domstolen förklaras enligt min mening av direktivets karaktär. Direktivet är nämligen mycket detaljerat, i synnerhet avseende definitionen av de många undantagen från dess grundläggande princip att varje transaktion skall ge upphov till en skyldighet att betala mervärdesskatt. Även om direktivet är detaljerat innebär detta dock inte att undantagens tillämpningsområde är självklart, och inte heller att alla — även framtida — situationer kan omfattas av dess formulering. Tvärtom kan ett system som är så detaljerat som detta inte fånga en ständigt förändrad verklighet. Detta gäller i än högre grad i fråga om en skattelagstiftning som redan i sig kan framkalla förändringar i de rättsliga eller bolagsrättsliga manövrer som syftar till att undvika betalning av skatt.

26. Den övervägande inriktningen i domstolens rättspraxis har samband med sjätte direktivets ovannämnda karaktär. Å ena sidan är denna rättspraxis strikt och å andra sidan har domstolen som grund för sin argumentering tagit hänsyn till gemenskapslagstiftarens avsikt när han antagit vissa rättsliga begrepp. Förevarande förslag till avgörande stöder sig på denna rättspraxis från domstolen.

27. I den nyligen avkunnade domen i målet kommissionen mot Tyskland [8] har domstolen angivit en rad omständigheter som är avgörande för det målet. Domstolen har för det första fastslagit att artikel 2 i sjätte direktivet innehåller en definition av skyldigheten som sådan att betala mervärdesskatt. I denna artikel definieras de transaktioner för vilka mervärdesskatt skall betalas, nämligen leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, samt införsel av varor. I sjätte direktivet föreskrivs undantag från mervärdesskatteplikt för vissa kategorier av transaktioner, särskilt i avdelning x i direktivet, i vilken artikel 13 återfinns. I den mån ett undantag inte föreskrivs i sjätte direktivet, innebär ett sådant undantag ett avsteg från den allmänna bestämmelsen i artikel 2 i direktivet. Ett sådant undantag kan endast vara förenligt med gemenskapsrätten om det är tillåtet enligt bestämmelserna i direktivet.

28. På denna punkt har domstolen således givit en strikt tolkning av direktivet, i den meningen att endast undantag som uttryckligen föreskrivs i direktivet är tillåtna. Denna tolkning följer av en av de viktiga principer som legat till grund för gemenskapslagstiftaren när denne har antagit sjätte direktivet. Det handlar om principen om likabehandling i skattehänseende i syfte att hindra snedvridning av konkurrensen. I förhållande härtill skall undantagen från harmoniseringen tolkas strikt, eftersom vart och ett av dem får till följd att olikheten i skattenivåerna ökar mellan medlemsstaterna [9].

29. I detta sammanhang erinrar jag om en annan princip som påverkat gemenskapslagstiftaren, nämligen principen om skatteneutralitet. Gemenskapslagstiftaren har med denna princip velat säkerställa en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt [10].

30. På denna punkt vill jag hänvisa till domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, i vilken domstolen ansåg att undantagen enligt artikel 13 i sjätte direktivet var självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftade till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt. Domstolen erinrade vidare om att artikel 13 A syftar till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse men att alla verksamheter

8 — Dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00 (REG 2002, s. I-5811), punkt 38 och följande punkter.

9 — Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet kommissionen mot Frankrike (domstolens dom av den 14 juni 2001 i de förenade målen C-345/99 och C-40/00, REG 2001, s. I-4493 och s. I-4539), punkt 35 och följande punkter.

10 — Se bland annat domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkt 15, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15.

av allmänintresse emellertid inte undantas från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt [11]. De flesta av dessa undantag — däribland undantaget enligt artikel 13 A.1 n, som behandlas här — avser organisationer som bedriver verksamhet av allmänintresse inom sociala, kulturella, religiösa, idrottsliga eller liknande områden. Dessa undantag syftar således till att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet i mervärdesskattemässigt hänseende skall behandlas på ett förmånligare sätt [12].

B — *Vad avser artikel 13 A.1*

31. När det gäller undantag i fråga om kulturella verksamheter hänvisar jag till mitt förslag till avgörande i målet kommissionen mot Finland, i vilket jag konstaterade att gemenskapslagstiftaren har valt ett avvägt system för mervärdesskatt på konst [13]. Vissa kulturella verksamheter kan undantas från mervärdesskatt med stöd av artikel 13, vissa kan undantas under en övergångsperiod och i fråga om andra slutligen kan medlemsstaterna tillämpa en reducerad mervärdesskattesats.

32. Undantagen med stöd av artikel 13 i sjätte direktivet avser verksamheter som avser vissa mål. Dessa verksamheter är inte alltid definierade med hänvisning till strikt materiella eller funktionella kriterier. I de flesta bestämmelser — däribland undantaget enligt artikel 13 A.1 n — anges dessutom vilka näringsidkare som har rätt att tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantagen [14].

33. Domen i målet Gregg [15] är i detta avseende av särskild betydelse. Domstolen har i denna dom tolkat begränsningen av undantagen till institutioners och organisationers verksamheter. Dessa begrepp är enligt domstolen tillräckligt omfattande för att även innefatta fysiska personer. Genom att använda dessa begrepp har gemenskapslagstiftaren visat att han inte hade för avsikt att begränsa möjligheterna till undantag till att enbart avse varor och tjänster som tillhandahålls av juridiska personer, utan ville utöka tillämpningsområdet för dessa undantag till att även gälla varor och tjänster som tillhandahålls av enskilda. Vidare är det enligt domstolen förvisso riktigt att begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" utgör tecken på att det skall vara fråga om en individuell enhet som har en viss funktion. Detta innebär dock inte att enbart juridiska personer i regel uppfyller detta villkor. En eller flera fysiska personer som driver ett företag kan även utgöra en "inrättning" eller ett "organ".

11 — Punkterna 44 och 45 i domen.

12 — Dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf (REG 2002, s. I-3293), punkt 19.

13 — Förslag till avgörande i målet kommissionen mot Finland (domstolens dom av den 7 mars 2002 i mål C-169/00, REG 2002, s. I-2433).

14 — Se domstolens dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), punkt 13, och domen i målet Gregg (ovan fotnot 3), punkt 13.

15 — Ovan fotnot 3.

34. Domstolen har även grundat denna vidsträckta tolkning på principen om skatteneutralitet som utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende, på grund av deras rättsliga form [16].

35. I domen i målet kommissionen mot Spanien fastställde domstolen att medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 13 A.2, inte kan uppställa villkor som påverkar definitionen av innehållet i de i artikel 13 A.1 föreskrivna undantagen. Endast sådana villkor får uppställas som är avsedda att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av de föreskrivna undantagen och som avser åtgärder för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk [17].

C — *Vad avser artikel 13 A.2*

36. I artikel 13 A.2 i sjätte direktivet anges ytterligare villkor som medlemsstaterna får uppställa för att vissa undantag i artikel 13 A.1 skall gälla. Dessa ytterligare villkor får endast föreskrivas om undantaget avser andra organ än offentligrättsliga organ. Uppräkningen av villkoren i artikel 13 A.2 är uttömmande [18].

37. I förevarande fall är det de villkor som beskrivs i de två första strecksatserna i bestämmelsen som är av intresse. Frågan är vilket utrymme för skönsmässig bedömning som bestämmelsen i dessa strecksatser ger den nationella lagstiftaren. I detta avseende skall två nyligen avkunnade domar av den 21 mars 2002 nämnas, nämligen domen i målet Kennemer Golf [19] och domen i målet Zoological Society of London [20].

38. Domen i målet Kennemer Golf ger en tolkning av den första strecksatsen. Domstolen fastställde i denna att det måste vara fråga om en organisation utan vinstsyfte. En sådan organisation kan ha ett positivt resultat vid slutet av räkenskapsåret, förutsatt att den inte har något vinstsyfte, i den meningen att dess medlemmar erhåller ekonomiska fördelar.

39. Domen i målet Zoological Society of London avser den andra strecksatsen.

16 — Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 30.

17 — Dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien (REG 1998, s. I-2501), punkterna 11 och 12.

18 — Detta framgår av punkt 18 i domen i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 17).

19 — Ovan fotnot 12. Se särskilt punkt 32 och följande punkter.

20 — Domen i målet C-267/00 (REG 2002, s. I-3353), punkt 20 och följande punkter.

Domstolen har tolkat det ytterligare villkoret att organet skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis mot bakgrund av detta villkors rättsliga sammanhang. Enligt domstolen har gemenskapslagstiftaren velat skilja mellan vinstdrivande företag och sådana organ vars syfte inte är att ge medlemmarna vinst. Syftet med villkoret är således att det endast är icke-vinstdrivande organ som skall undantas från mervärdesskatteplikt och att det därför uppställs som krav att organen skall ledas och förvaltas av personer som inte har något eget ekonomiskt intresse av verksamhetens resultat i form av lön, vinstutdelning eller något annat ekonomiskt intresse, ej heller indirekt sådant.

40. Den andra strecksatsen ger slutligen medlemsstaterna en möjlighet att ge syftet med allmänintresset ett innehåll, när undantaget gynnar andra organ än offentligrättsliga organ. Det är uppenbart att gemenskapslagstiftaren har utgått från principen att offentligrättsliga organs verksamhet som sådan är av allmänt intresse.

41. Gemenskapslagstiftaren har dessutom antagit att allmänintresset tillgodoses på ett bättre sätt av icke-kommersiella organ än av kommersiella organ och har därför uttryckligen givit medlemsstaterna befogenhet att ge de två kategorierna av organ olika behandling i skattehänseende. Denna befogenhet är till och med så omfattande att undantaget kan leda till att konkurrensen snedvrids till skada för de kommersiella företag som är mervärdesskattepliktiga. Villkoret i den fjärde strecksatsen — som syftar till att hindra konkurrenssnedvridningar — är nämligen fakultativt.

V — Svar på den första frågan

A — *Ramen för bedömningen*

42. Den första frågan avser begreppet "kulturellt organ" [21] som används i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet. Kan en solist — det vill säga en fysisk person — anses vara ett organ? Denna fråga kan inte besvaras innan innehållet och räckvidden av begreppen "kulturell tjänst" och "kulturellt organ", i den mening som avses i artikel 13 A.1 n, har fastställts.

21 — I den nederländska versionen används i artikel 13 A.1 n i direktivet uttrycket "instelling" och för övrigt uttrycken "inrichting" och "organisatie". Denna skillnad i terminologi saknar all betydelse. I många andra språkversioner av direktivet (däribland den franska, engelska och tyska versionen) finns inte denna skillnad. Det framgår dessutom av domen i det ovannämnda målet Gregg att dessa uttryck har samma innebörd.

43. För tydlighetens skull noterar jag att artikel 13 A.2 inte spelar någon roll härvidlag. Oberoende av att frågan från den hänskjutande domstolen avser punkt 1 i artikeln får medlemsstaterna enligt punkt 2 i denna inte uppställa villkor avseende ett organs (minsta) omfattning. Uppräkningen av villkoren i punkt 2 a är nämligen uttömmande.

44. Tolkningsfrågan omfattar i huvudsak fyra delar. Det skall för det första fastställas vilka kulturella tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för undantaget i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet. Undantaget gagnar nämligen inte kulturella tjänster i samtliga fall, utan endast de tjänster som tillhandahålls av vissa kulturella organ. Den andra delen avser frågan hur en sådan begränsning inverkar på vissa organ.

45. Den tredje delen är den centrala punkten i frågan, nämligen huruvida en fysisk person även kan anses vara ett organ. Den fjärde delen har samband med vilket innehåll som den tyske lagstiftaren har givit detta självständiga begrepp. Genom artikel 13 A.1 n — på samma sätt som genom artikel 13 A.2 — lämnas medlemsstaterna ett vidsträckt utrymme för skönsmässig bedömning vad avser andra organ än offentligrättsliga organ. Undantaget från mervärdesskatteplikt skall således endast beviljas sådana kulturella organ som medlemsstaten i fråga har erkänt. Domstolen skall fastställa i vilken grad den nationella lagstiftaren, när denna erkänner ett kulturellt organ, kan uppställa som villkor att organet skall ha en minsta omfattning.

46. Jag skall undersöka dessa delar mot bakgrund av de huvudsakliga inriktningarna i den rättspraxis som angivits i föregående punkt. Sammanfattningsvis kan följande sägas: De begrepp som används i artikel 13 A är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som — åtminstone när det är fråga om räckvidden av ett undantag — skall tolkas strikt. Den centrala punkten i artikel 13 A.1 n är att vissa kulturella verksamheter undantas. Begränsningen till vissa organ är ett underordnat villkor. Till detta kommer att möjligheten att särskilja de organ som kan erhålla ett undantag och de organ som inte kan omfattas därav skall bedömas i enlighet med principen om skatteneutralitet.

B — *Kulturella tjänster*

47. Som jag har angivit i punkt 31 har gemenskapslagstiftaren valt ett avvägt system för mervärdesskatt på konst. Vissa kulturella tjänster, men inte alla, omfattas av tillämpningsområdet för undantaget i artikel 13 A. I förevarande mål, som avser

klassiska konserter, skall jag i likhet med kommissionen i dess yttrande särskilja två olika tjänster. Den första tjänsten är den som i form av en konsert tillhandahålls publiken som vederlag för köpet av en inträdesbiljett. Köpet av denna biljett ger köparna rätt att närvara vid konserten eller, med andra ord, att erhålla en tjänst av kulturell karaktär. De kan åberopa denna rätt gentemot motparten, oavsett om motparten är den sal där konsertens ges, en oberoende organisatör, såsom den åtalade i målet vid den nationella domstolen, eller själva musikensemblen. Av förarbetena till sjätte direktivet[22] framgår att tjänster som tillhandahålls en publik under alla förhållanden ingår i begreppet "kulturell tjänst". Vederlaget för dessa tjänster utgörs av det pris som publiken betalar. Det råder inget tvivel om att dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatt, under förutsättning naturligtvis att de andra villkoren i artikel 13 A är uppfyllda. Denna slutsats har för övrigt inte ifrågasatts i detta förfarande.

48. Som framgår av de obestridda omständigheter, vilka har framlagts för domstolen, var de tjänster som Matthias Hoffmann erbjöd publiken (som tog sig uttryck i försäljningen av inträdesbiljetter) undantagna från mervärdesskatteplikt. Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser dock en andra tjänst. Den tjänsten rör uttag av mervärdesskatt på de arvoden som den i målet vid den nationella domstolen åtalade Matthias Hoffmann betalade till de tre solisterna. För att kunna besvara tolkningsfrågan är det väsentligt att fastställa huruvida även denna tjänst, som är underordnad det rättsliga förhållandet mellan interpreten och arrangören, enligt vilket den förstnämnde åtar sig att genomföra konserten, omfattas av tillämpningsområdet för undantaget enligt artikel 13 A.1 n.

49. Det framgår inte av förarbetena till sjätte direktivet om denna tjänst även omfattas av tillämpningsområdet för undantaget från mervärdesskatt. Härtill skall tilläggas att det i artikel 28.3 b och i bilaga F punkt 2 i direktivet under en övergångsperiod föreskrivs ett särskilt undantag för tjänster som tillhandahålls av artister (konstnärer). Dessutom får, med stöd av artikel 12.3 a i sjätte direktivet[23], en reducerad skattesats tillämpas på dem. Med hänsyn till de förutsättningar på vilka domstolens rättspraxis bygger — nämligen en strikt tolkning av undantagen från uttaget av mervärdesskatt — förefaller dessa faktorer tala för att tjänsten i fråga inte skall omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 A.

50. Det är anmärkningsvärt att man i förfarandet vid domstolen inom ramen för denna begäran om förhandsavgörande inte

22 — För fler detaljer härom hänvisas till Terra, B., och Kajus, J., *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications 1993, volym 2, s. 83.

23 — Enligt den bestämmelse som införts genom rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

har tagit upp frågan om huruvida undantaget från mervärdesskatten i sig skulle vara tillämpligt på de arvoden som betalats till artisterna. Till och med Förbundsrepubliken Tysklands regering har medgett att artisterna, även efter utgången av övergångsperioden enligt artikel 28.3, kan fortsätta att dra nytta av undantaget från mervärdesskatteplikt, förutsatt att villkoren för tillämpning av artikel 13 A.1 n är uppfyllda. I den tyska lagstiftningen tillåts detta undantag i princip (utom för solisterna). Kommissionen bekräftade vid förhandlingen att den aktuella tjänsten enligt dess uppfattning kan undantas från mervärdesskatt. Denna tjänst är enligt Matthias Hoffmann så nära knuten till den tjänst som arrangören tillhandahåller publiken att det skulle strida mot syftet med undantaget om arvodena påfördes mervärdesskatt. Syftet är nämligen just att genom skattelättnad säkerställa att priset för tillhandahållandet av en kulturell tjänst fortfarande är lågt.

51. Även jag är av den uppfattningen att undantaget, under omständigheterna i det aktuella fallet, utsträcks till att även gälla den tjänst som artisten har tillhandahållit. I likhet med Matthias Hoffmann anser jag att sambandet mellan den tjänst som tillhandahållits publiken direkt och den tjänst som solisterna har tillhandahållit Matthias Hoffmann är avgörande. Det finns ett direkt samband mellan de två tjänsterna. Priset som Matthias Hoffmann skall betala solisterna ingår som en del i hans omkostnader och övervältras i regel på publiken.

52. Om transaktionen med solisterna inte skulle undantas från mervärdesskatt, och om de kostnader som Matthias Hoffmann haft för att kunna tillhandahålla sin tjänst därför skulle beskattas, skulle detta minska effektiviteten av skatteundantaget. Syftet med denna åtgärd — som jag i förevarande fall skulle vilja definiera som en gynnsammare behandling av *vissa* kulturella verksamheter — skulle följaktligen inte kunna uppnås.

53. Som ett tillägg noterar jag dessutom följande. För de tjänster som artisterna tillhandahållit gällde det tillfälliga undantaget enligt artikel 28.3 b i sjätte direktivet. Enligt min uppfattning om tillämpningsområdet för undantaget enligt artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet föreligger det en viss överlappning mellan de båda bestämmelserna. På samma sätt föreligger det en överlappning mellan det sistnämnda undantaget och möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats enligt artikel 12.3. Förekomsten av en överlappning utgör dock inte ett skäl i sig för att ge artikel 13 A.1 n en annan tolkning. Av 12 § UStG framgår att överlappning inte med nödvändighet innebär att införlivandet är oklart och att det därför skapas en rättsosäkerhet för de skattepliktiga. I denna bestämmelse föreskrivs uttryckligen att organ som inte är erkända skall vara föremål för en reducerad mervärdesskattesats.

C — *Kulturella organ*

54. Jag kommer nu till frågan om begränsningen av undantaget till kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga. I sjätte direktivet föreskrivs nämligen inte endast att verksamheter som eftersträvar vissa mål får undantas från mervärdesskatteplikt utan i detta fastställs även — vilket är ett ytterligare krav — vilka ekonomiska aktörer som har rätt att tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantagen [24].

55. För att kunna tolka denna begränsning måste följande fyra punkter undersökas:

— Vad innebär begränsningen till *kulturella* organ?

— Omfattas inte kommersiella organ av undantaget?

— Vilket är förhållandet mellan begränsningen och principen om skatteneutralitet?

— Vilket utrymme för skönsmässig bedömning har medlemsstaterna för erkännandet av organen?

56. Kriteriet att ett organ skall ha en kulturell karaktär skall såvitt möjligt tolkas på samma sätt som kriteriet att den tillhandahållna tjänsten skall ha en kulturell karaktär [25]. När jag begränsar mig till det område som berör målet vid den nationella domstolen, konstaterar jag att gemenskapslagstiftaren framför allt har avsett sådana organ där kulturella verksamheter äger rum, som konsertsalar och teatrar. Eftersom konsertsalar och teatrar än är offentligrättsliga organ, än har en privaträttslig struktur, har det varit nödvändigt att inte inskränka undantaget till offentligrättsliga organ. Syftet med ordningen är nämligen inte att skattemässigt gynna dessa organ i förhållande till privaträttsliga organ. Genom sjätte direktivet ges medlemsstaterna följaktligen även möjlighet att undanta liknande privaträttsliga kulturella organ från mervärdesskatteplikt. Som illustration till detta hänvisar jag till den tyska lagstiftningen, enligt vilken villkoret för att privaträttsliga organ skall kunna undantas är att de har samma "kulturella

24 — Jag använder här domstolens terminologi, se punkt 33.

25 — Det framgår inte av förarbetena till direktivet, såsom de ovannämnda Terra och Kajus beskrivit dem, att gemenskapslagstiftaren uttryckligen har velat särskilja begreppen.

uppgift" som de organ som i sin egenskap av offentligrättsliga personer är undantagna från mervärdesskatteplikt.

57. Undantaget skall dock inte begränsas till konsertsalar och teatrar. Artisterna är inte undantagna, och det finns inte något skäl till att de skulle vara det. Det är artisterna som tillhandahåller den kulturella tjänsten. Detta tillhandahållande utgör dessutom — som jag har konstaterat ovan — en kulturell tjänst i den mening som avses i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet. Sammanfattningsvis är alla de organ som regelbundet tillhandahåller kulturella tjänster per definition kulturella organ.

58. Den andra punkten avser frågan om i vilken mån de kommersiella organen inte kan omfattas av undantaget. Denna punkt är viktig framför allt med hänsyn till domen i målet Kennemer Golf[26], i vilken domstolen fastslog att syftet med undantagen enligt artikel 13 A är att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet i mervärdesskattehänseende skall behandlas på ett förmånligare sätt. Jag noterar dessutom att de organ som är erkända av medlemsstaterna anges, vilka offentligrättsliga organ i denna egenskap inte har någon kommersiell karaktär (eller inte anses ha en sådan).

59. Trots detta tillåts enligt sjätte direktivet även kommersiella organ att utnyttja undantaget. Jag noterar i detta avseende att det av texten i direktivet framgår att kommersiella organ inte utesluts. Det är än mer påfallande att det i artikel 13 A.2 ges en möjlighet att utesluta sådana organ. Medlemsstaterna har med stöd av denna bestämmelse nämligen rätt, men inte skyldighet, att utesluta kommersiella organ. I den tyska lagstiftningen — som är fråga i målet vid den nationella domstolen — har detta inte skett.

60. Den tredje punkten avser frågan om att artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet inte behandlar alla skattskyldiga lika. Endast vissa skattskyldiga kan utnyttja undantaget. Detta strider därmed mot principen om skatteneutralitet, eftersom lika fall synes få olika behandling i skattehänseende, beroende på det mål som eftersträvas med verksamheterna[27]. Domstolen har uttryckligen godtagit en sådan skillnad i behandling i domen i målet Kennemer Golf[28]. Det framgår av denna dom att principen om skatteneutralitet inte alltid är avgörande.

26 — Se punkt 38 ovan.

27 — Med avseende på denna princip, se punkt 34 ovan.

28 — Se punkt 37 och följande punkter ovan.

61. Denna princip hindrar inte att jämförbara, men inte identiska, verksamheter behandlas olika. Jag noterade i mitt förslag till avgörande i målet kommissionen mot Finland [29] att sjätte direktivet är mycket detaljerat, och att detta automatiskt kan leda till att transaktioner som i viss mån är jämförbara, men som inte är identiska, i ett antal fall kommer att behandlas olika. I sjätte direktivet har många gränsfall skapats, vilka beror på att de avgränsningar som gjorts inte alltid är naturliga. Detta gäller förvisso för undantagen enligt artikel 13 A, som endast avser vissa verksamheter av allmänt intresse — men inte alla [30].

62. Såsom domstolen har fastslagit i domen i det ovannämnda målet Gregg, utgör principen om skatteneutralitet nämligen hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende på grund av sin rättsliga form.

63. Trots detta finner jag det vara ändamålsenligt att ytterligare undersöka förhållandet mellan artikel 13 A.1 n och principen om skatteneutralitet, i syfte att fastställa om skillnaden i behandling på grund av målet med verksamheterna skall anses vara en skillnad mellan identiska fall eller mellan jämförbara fall. Skillnaden i behandling är tillåten i det andra, men inte i det förstnämnda fallet.

64. Jag kommer till slutsatsen att begränsningen av den personkrets på vilken undantaget är tillämpligt — som nämnts i föregående punkt — är tillåten. Undantaget syftar nämligen inte, såsom Landgericht har fastslagit i målet vid den nationella domstolen, till att gynna ekonomiskt svaga organ, utan i stället till att göra teatern mer tillgänglig för allmänheten. Kostnaden för inträdesbiljetterna utgör framför allt ett hinder när det gäller kulturella uppträdanden (mer svårtillgängliga), som i regel inte kan locka en stor publik. För kommersiella uppträdanden som är lönsamma i sig finns inte detta hinder, eller så finns det i mycket mindre omfattning. Publiken är i betydligt större mån beredd att betala det pris som arrangören begär. Undantaget från mervärdesskatt — som för övrigt endast medför en relativt begränsad prisnedsättning — förfelar alltså i det sistnämnda fallet sitt mål. Med hänsyn vidare till att undantaget innebär lägre skatteintäkter är det enligt

29 — Ovan fotnot 13, se punkt 41 i förslaget till avgörande.
30 — Punkt 43 i förslaget till avgörande.

min mening motiverat att betrakta de undantagna verksamheterna, och de verksamheter som inte är undantagna, som jämförbara men inte som identiska.

65. Den fjärde punkten avser medlemsstaternas befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar. Enligt min mening måste man utgå från att den befogenhet som i artikel 13 A.1 n ges medlemsstaterna att erkänna (eller att inte erkänna) ett annat organ än ett offentligrättsligt organ inte är underordnad någon specifik bestämmelse. Denna befogenhet är i princip obegränsad — inom de gränser som fastställts i artikel 13[31] — och friheten är utvidgad till den grad att en medlemsstat i sin lagstiftning till och med kan föreskriva att inget kulturellt organ som inte är ett offentligrättsligt organ skall erkännas. Medlemsstaterna får dock som kriterium även använda den kommersiella eller icke-kommersiella karaktären hos ett kulturellt organ. I Tyskland har man valt ett annat kriterium. Det måste vara fråga om organ som, enligt intyg från de behöriga myndigheterna i en delstat, utför en "kulturell uppgift".

66. I förevarande fall har kommissionen gjort gällande att medlemsstaterna i sin utövning av denna befogenhet måste följa gemenskapsrätten och särskilt principen om skatteneutralitet. Jag instämmer i kommissionens uppfattning men gör följande påpekanden. Om en medlemsstat utnyttjar den befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar som den givits för att erkänna organ, görs detta utnyttjande beroende av de allmänna principerna i gemenskapsrätten. Jag erinrar särskilt om följande:

— Utnyttjandet av befogenheten skall inte stå i strid med det mål som åsyftas i artikel 13 A.1 n. Det får med andra ord inte innebära att bestämmelsens ändamålsenliga verkan äventyras.

— Utnyttjandet av befogenheten får inte leda till att identiska fall behandlas olika. Med andra ord måste principen om skatteneutralitet följas. Jag har redan tidigare berört denna princip.

67. Vad avser den ändamålsenliga verkan noterar jag följande. Medlemsstaterna har i allmänhet skyldighet att uppnå det resultat som eftersträvas med ett direktiv och att vidta alla de allmänna eller särskilda åtgärder som är lämpliga för att säkerställa att denna skyldighet iakttas. I negativa ordalag innebär detta att medlemsstaterna skall avhålla sig från att vidta åtgärder som

31 — I domen i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 17) har domstolen sålunda fastslagit följande gräns: de villkor som medlemsstaterna kan uppställa skall inte påverka definitionen av innehållet i undantaget, när de leder till att *vissa kulturella tjänster* inte kan omfattas av undantaget från skatteplikt.

kan äventyra förverkligandet av det resultat som eftersträvas med direktivet. Sakligt är det här fråga om en befogenhet att företa skönsmässig bedömning som inte är föremål för några begränsningar. Befogenheten är vidsträckt men utnyttjandet av den får inte leda till att systemet urholkas [32]. I detta fall måste det därför fastställas huruvida den nationella bestämmelsen, enligt vilken solisterna inte kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, kan urholka systemet.

D — *Kan en fysisk person även anses vara ett organ?*

68. Härmed kommer jag till den tredje delen av den fråga som ställts, nämligen huruvida en enskild fysisk person kan anses vara ett organ. Detta är kärnpunkten i frågan från den hänskjutande domstolen. Den tyska, den brittiska och den nederländska regeringen har hävdat att detta inte är möjligt. Den tyska regeringen har i detta avseende noterat att tolkningen av ett begrepp i en gemenskapsrättslig bestämmelse, såvitt möjligt, skall tolkas bokstavligt. Enligt dess mening bör det föreligga en minsta möjliga samstämmighet [33] med den innebörd som vanligen tilldelas ordet.

32 — Se domstolens dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl. (REG 1999, s. I-6671), punkt 24.

33 — Regeringen hänvisade vid förhandlingen till begreppet "Mindestkonvergenz".

Matthias Hoffmann och kommissionen är av motsatt uppfattning.

69. Det framgår av domen i det ovannämnda målet Gregg att den rättsliga formen för organet saknar betydelse, förutsatt att det är fråga om en individualiserad enhet som utför en särskild uppgift. Målet Gregg avsåg två fysiska personer som utförde en viss uppgift tillsammans. De drev ett företag (närmare bestämt ett vårdhem) och agerade därför utåt som en enhet. Det förevarande fallet ingår i ett annat sammanhang, nämligen i den kulturella sektorn, och mer specifikt i musikutövandet.

70. Ett fall som kan liknas vid omständigheterna i målet Gregg föreligger när en duo eller en trio framträder med sin musikkonst som en ensemble, även vad avser kontrakten med konsertarrangörerna. Analogt med domen i målet Gregg är det enligt min mening tvivelsutan så att en sådan musikgrupp, som består av två eller tre personer, skall kunna anses vara ett kulturellt organ i den mening som avses i sjätte direktivet.

71. Vid dessa förhållanden — och förvisso mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen — är det

svårt att se varför en solist inte skulle kunna anses vara en sådan enhet. En solist är fullt jämförbar med en musikensemble, men består av en enda person. Med hänsyn till principen om skatteneutralitet — och till den bristande tydligheten i texten i sjätte direktivet — är det enligt min mening inte rätt att tolka denna bestämmelse så att undantaget från mervärdesskatt skall vara beroende av antalet deltagare i en musikgrupp. I detta avseende är jag av samma uppfattning som kommissionen och Matthias Hoffmann, när de gör gällande att ett absolut undantagande av solister strider mot gemenskapsrätten. Denna slutsats påverkas inte av de riktlinjer av år 1994 om tolkningen av artikel 13[34] som den tyska regeringen har hänvisat till och som utesluter artister som uppträder ensamma. Frånsett att riktlinjerna inte är av bindande karaktär anser jag att deras innehåll är obsolet efter domen i målet Gregg.

72. Detta innebär inte att en enskild som tillhandahåller en kulturell tjänst under alla förhållanden skall anses kunna vara ett kulturellt organ. Enligt min mening är det avgörande att den enskilde (solisten) agerar utåt som en enhet. Tjänsten som är, eller inte är, föremål för uttag av mervärdesskatt skall dessutom bestå av en individualiserad tjänst, som solisten inte tillhandahåller som medlem i en ensemble, som till exempel — i fallet med klassisk musik — en orkester.

73. För tydlighetens skull noterar jag även följande. I ett fall som det förevarande finns det desto större skäl att anse solisterna vara organ, eftersom det är fråga om solister vars kommersiella intressen är så stora att de mycket väl kunde ha förvaltats av en juridisk person. Det skulle även vara följdriktigt om de kontrakt som den åtalade i målet vid den nationella domstolen har ingått skulle ha ingåtts med en sådan juridisk person. Den omständigheten att så inte har skett — vilket framgår av omständigheterna i målet — kan inte medföra att den skattemässiga behandlingen blir en annan.

74. Sammanfattningsvis kan sägas att en solist enligt gemenskapsrätten omfattas av undantaget.

E — *De ifrågavarande medlemsstaternas befogenhet att företa skönsmässig bedömning*

75. Jag kommer nu till den fjärde delen som angivits i punkt 65 ovan. När det inte är fråga om offentligrättsliga organ gäller nämligen undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 n endast för de

34 — Riktlinjer från den rådgivande kommitté som avses i artikel 29 i sjätte direktivet, vilka antogs vid det fyrtioförsta mötet den 28 februari och den 1 mars 1994.

kulturella organ *som är erkända av medlemsstaten i fråga*. Förutsatt att 4 § punkt 20 UStG skall tolkas så att solisterna inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt, innebär detta att en solist i Tyskland inte kan erkännas som kulturellt organ. Det förhållandet att solisterna inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt är med hänsyn till den tolkning av sjätte direktivet som jag har givit ovan enbart en följd av den nationella lagstiftningen. Enligt denna gäller undantaget — för såvitt är av intresse här — endast för musikgrupper och vokalensembler som utgörs av två eller flera personer.

76. Tolkningen av den tyska lagen är självklart förbehållen den nationella domstolen. Den enda fråga som EG-domstolen har att pröva inom ramen för detta förfarande är frågan huruvida en medlemsstat, som gör möjligheten att erkänna ett organ beroende av antalet medlemmar i detta, överskrider gränserna för sin befogenhet att företa skönsmässiga bedömningar. Kommissionen anser att ett allmänt undantag för solister inte är förenligt med utrymmet för skönsmässig bedömning, eftersom medlemsstaten grundar skillnaden i behandling på subjektiva kriterier.

77. Först skall frågan undersökas utifrån principen om ändamålsenlig verkan. Det handlar nämligen om att fastställa huruvida en nationell bestämmelse, enligt vilken solister undantas från mervärdesskatt, kan urholka syftet med bestämmelsen. I detta avseende måste enligt min mening i första hand hänsyn tas till undantagets syfte. Enligt domstolens rättspraxis i domen i målet Kennemer Golf är syftet med undantaget att ge vissa organ med icke-kommersiell verksamhet en förmånligare behandling [35]. Jag vidhåller att bestämmelsen inte innebär att *alla* icke-kommersiella organ ges en förmånligare behandling. Som jag har angivit ovan har medlemsstaterna i detta avseende ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning. En nationell lagstiftning som begränsar den förmånligare behandlingen till kulturella organ med mer än en medlem urholkar enligt min mening inte bestämmelsen, eftersom den endast begränsar tillämpningsområdet för undantaget i medlemsstaten i fråga.

78. Såsom domstolen har fastställt i domen i det ovannämnda målet Gregg utgör principen om skatteneutralitet nämligen bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma tjänster på grund av sin rättsliga form behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna bedömning kan enligt min mening tillämpas analogt även i förevarande fall. Skillnaden i behandling avser här musikensembler som utgörs dels av en enda med-

35 — Domen i målet Kennemer Golf (ovan fotnot 12).

lem, dels av två eller flera medlemmar som utför identiska verksamheter. Denna skillnad har dessutom inget samband med det mål som eftersträvas med bestämmelserna. Jag betraktar således denna skillnad som olika behandling av identiska fall.

79. Förutsatt att det är frågan om identiska, och inte endast jämförbara, verksamheter anser jag att den tyska lagstiftningen strider mot principen om skatteneutralitet. Detta är dock inte tillräckligt för att dra slutsatsen att gemenskapsrätten har åsidosatts. En medlemsstat kan framföra ett särskilt skäl. En skillnad i behandling kan till exempel visa sig vara nödvändig av kontrollskäl. I förevarande fall har dock inget särskilt skäl åberopats för att motivera skillnaden.

F — *Sammanfattning*

80. Sammanfattningsvis vill jag lämna ett jakande svar på den första frågan från den hänskjutande domstolen och grunda detta på följande överväganden:

— Den tjänst som en interpret av ett konstnärligt alster tillhandahåller arrangören av ett uppträdande kan, på samma sätt som den tjänst som arrangören tillhandahåller publiken, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet.

— Medlemsstaterna förfogar över ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att kunna erkänna andra "kulturella organ" än offentligrättsliga organ som får omfattas av undantaget från mervärdesskatt. Medlemsstaterna kan som kriterium använda den kommersiella eller icke-kommersiella karaktären hos ett kulturellt organ.

— Denna befogenhet är omfattande, men inte obegränsad. Dess utövande görs beroende av att de allmänna principerna i gemenskapsrätten, som principen om ändamålsenlig verkan och principen om skatteneutralitet, iakttas.

— En solist kan anses vara ett "kulturellt organ" i den mening som avses i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, förutsatt att han utåt agerar som en enhet och att tjänsten, antingen den omfattas av mervärdesskatteplikt eller inte, är en individualiserad tjänst.

— Det absoluta undantaget för solister i en nationell lagstiftning äventyrar inte sjätte direktivets ändamålsenliga verkan. En sådan lagstiftning åsidosätter dock principen om skatteneutralitet. Undantaget strider följaktligen mot gemenskapsrätten, utom i det fall en särskild motivering föreligger.

VI — Svar på den andra frågan

81. Sedan den första frågan har besvarats jakande återstår det att lösa den andra frågan från den hänskjutande domstolen.

82. Denna fråga avser begränsningen av undantaget enligt artikel 13 A i sjätte direktivet till verksamheter av allmänintresse. Begreppet "allmänintresse" återfinns i rubriken till artikel 13 A.

83. Matthias Hoffmann har påpekat att de olika undantagen enligt artikel 13 A är mycket exakt formulerade och syftar till skattelättnader till förmån för allmänintresset. Den tyska regeringen har yttrat sig i samma riktning, när den har påpekat att det enligt rubriken till bestämmelsen inte föreskrivs någon begränsning för medlemsstaterna när de skall införliva direktivet med den nationella lagstiftningen. Enligt den brittiska och den nederländska regeringen framgår det tvärtom av begreppet "allmänintresse" att de organ som systematiskt strävar efter att uppnå vinst inte kan omfattas av undantaget. Kommissionen har vad avser den andra frågan hänvisat till artikel 13 A.2, som utgör grunden för att utesluta kommersiella organ från undantaget.

84. Jag noterar till att börja med att rubriken till en artikel inte ingår som en del av själva föreskriften. I likhet med rubriken till en hel lagstiftning eller till en del av en sådan beskrivs i artikelns rubrik syftet med den bestämmelse som följer. En rubrik har en förklarande karaktär. Den grundläggande skillnaden mellan den normativa och den beskrivande delen av en bestämmelse har uttryckts väl i det interinstitutionella avtalet av den 22 december 1998 om gemensamma riktlinjer för gemenskapslagstiftningens redaktionella kvalitet[36]. Trots detta kan lagstiftarens avsikt härledes ur rubriken till en bestämmelse. I detta avseende kan rubriken ha betydelse för domstolens bedömning. Det är även så som jag tolkar begreppet "allmänintresse" i rubriken till artikel 13 A. Detta begrepp innebär således ingen direkt begränsning, utan avgränsar tolkningen av undantagen enligt artikel 13.

36 — EGT C 73, 1999, s. 1.

85. Därmed har rubriken i förevarande fall ingen självständig betydelse. Jag hänvisar härvidlag till texten i artikel 13 A.1 n. Denna bestämmelse avser endast *kulturella* tjänster som tillhandahålls av vissa *kulturella* organ. Kravet att både tjänsten och organet skall ha en kulturell karaktär innebär redan i sig att undantaget avser allmänintresset. På denna punkt instämmer jag i Matthias Hoffmanns och den tyska regeringens uppfattning.

86. Begreppet "allmänintresse" kan dessutom tolkas på ett andra sätt, nämligen som ett icke-kommersiellt intresse. Även denna tolkning kan på ett lämpligt sätt förklaras mot bakgrund av svaret på den första frågan. Domstolen har nämligen fastställt att undantaget från mervärdesskatt syftade till att ge vissa organ med icke-kommersiella syften en förmånligare behandling. Denna målsättning återfinns även i de villkor som medlemsstaterna enligt artikel 13.2 får uppställa för att undantaget skall gälla ett icke offentligrättsligt organ [37]. Rubriken har dock inte heller i detta avseende någon självständig betydelse. Som jag redan har angivit vid besvarandet av den första frågan är de kommersiella organen inte undantagna i denna sin egenskap. Villkoren enligt artikel 13 A.2, som syftar till att ge medlemsstaterna befogenhet att utesluta kommersiella organ, har snarare en fakultativ karaktär. Genom punkt 2 i artikel 13 undanröjs varje tvivel om att artikel 13 A.1 n inte utgör hinder för att även kommersiella organ — som inte bedriver verksamhet för något allmänintresse — kan omfattas av undantaget.

87. Sammanfattningsvis skall följande sägas:

— Begreppet "allmänintresse" i rubriken till artikel 13 A har inte någon självständig betydelse.

— Enligt sjätte direktivet utesluts inte kommersiella organ som sådana från att omfattas av undantaget.

37 — Se domen i målet Kennemer Golf (ovan fotnot 12), punkt 19.

VII — Förslag till avgörande

88. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Bundesgerichtshof på följande sätt:

"— Vad avser den första frågan: En solist kan anses vara ett 'kulturellt organ' i den mening som avses i artikel 13 A.1 n i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, förutsatt att han utåt agerar som en enhet och att tjänsten, antingen den omfattas av mervärdesskatteplikt eller inte, är en individualiserad tjänst. Det absoluta undantaget för solister i en nationell lagstiftning äventyrar inte sjätte direktivets ändamålsenliga verkan men strider mot principen om skatteneutralitet. Genom detta undantag åsidosätts följaktligen gemenskapsrätten, utom i det fall en särskild motivering föreligger.

— Vad avser den andra frågan: Begreppet 'allmänintresse' i rubriken till artikel 13 A har ingen självständig betydelse."