SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY
vom 18. Juni 1998 *

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren werden eine Reihe von Fragen nach der Anwendung der „vorläufigen" Mehrwertsteuerbefreiung aufgeworfen, deren weitere Anwendung den Mitgliedstaaten durch Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie [1] gestattet wurde. Der Gerichtshof wurde insbesondere gefragt, ob Schweden von seinem Beitritt an bis zum 1. Januar 1997 berechtigt war, Lizenzgebühren aus der Überlassung oder Übertragung von ausschließlichen Aufführungsrechten an Filmen von der Mehrwertsteuer zu befreien. Die Kommission hat allerdings in ihren Erklärungen die Zuständigkeit des Gerichtshofes zur Beantwortung der vorgelegten Fragen mit der Begründung in Frage gestellt, daß die vorlegende Einrichtung nicht als „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag anzusehen sei.

I — Rechtslage und Sachverhalt

A — *Rechtslage*

2. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt". Artikel 6 der Richtlinie betrifft „Dienstleistungen", die nach Artikel 6 Absatz 1 in der „Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht", bestehen können. Abschnitt XVI, zu dem Artikel 28 gehört, enthält „Übergangsbestimmungen". Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b gestattet es den Mitgliedstaaten, während einer Übergangszeit „die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin zu befreien". Die hier relevante Bestimmung des Anhangs F ist die Nummer 2. Diese verweist auf „Dienstleistungen der Autoren, Künstler und Interpreten von Kunstwerken sowie Dienstleistungen von Rechtsanwälten und Angehörigen anderer freier Berufe, mit Ausnahme der ärztlichen oder arztähnlichen Heilberufe, soweit es sich nicht um Leistungen im Sinne des Anhangs B der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 handelt" [2].

* Originalsprache: Englisch.

1 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

2 — Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, S. 1303; nachstehend: zweite Richtlinie). Der Kürze halber werde ich im folgenden einfach von „Anhang B" sprechen.

Nummer 1 des Anhangs B der zweiten Richtlinie betrifft die „Abtretung von Patenten, Warenzeichen und gleichartigen Rechten sowie Gewährung von Lizenzen betreffend diese Rechte". Schließlich heißt es in Anhang XV, Abschnitt IX. „Steuern", Nummer 2 Buchstabe aa der Akte über den Beitritt u. a. des Königreichs Schweden zur Europäischen Union [3]:

„Bei der Anwendung von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b kann das Königreich Schweden folgendes weiterhin von der Mehrwertsteuer befreien, sofern dieselben Befreiungen in einem der derzeitigen Mitgliedstaaten gelten:

— die in Anhang F Nummer 2 genannten Dienstleistungen von Autoren, Künstlern und Interpreten;

..."

3. Die relevanten Bestimmungen des schwedischen Mehrwertsteuerrechts finden sich in Kapitel 3 § 11 Absatz 1 Mervärdesskattelagen (Mehrwertsteuergesetz) 1994 (im folgenden: Gesetz von 1994) [4]. Nach dessen zur entscheidungserheblichen Zeit geltender Fassung [5] waren — mit gewissen, hier nicht vorliegenden Ausnahmen [6] — Umsätze, die die Überlassung oder Übertragung von literarischen und künstlerischen Werken betrafen, von der Steuerpflicht befreit [7]. Diese Bestimmung gilt unabhängig von der Rechtsform des Abtretenden. Artikel 1 des Gesetzes von 1960 bestimmt ausdrücklich, daß das Gesetz auf Filme anwendbar ist.

B — *Sachverhalt und Ausgangsverfahren*

4. Am 6. März 1996 beantragte die Victoria Film A/S (Antragstellerin), ein dänisches Unternehmen, beim Skatterättsnämnde (Ausschuß für Steuerrecht) einen vorläufigen Bescheid über eine Frage bezüglich der zutreffenden Behandlung der Übertragung von Rechten an Filmen unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer. Die Antragstellerin befaßt sich u. a. über ihre schwedische Tochtergesellschaft mit der gewerblichen Produktion von Filmen in Schweden und anderen Ländern. Ihr Antrag im Ausgangsverfahren betraf die Verfilmung von Kriminalromanen schwedischer Autoren hauptsächlich für das Fernsehen. Zur Finanzierung

3 — Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassung der die Europäischen Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, nachstehend: Beitrittsakte).

4 — SFS 1994: 200.

5 — Der fragliche Zeitraum geht bis zum 31. Dezember 1996.

6 — Es wird auf die §§ 1, 4 oder 5 Lagen (1960: 729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (Gesetz über das Urheberrecht an literarischen und künstlerischen Werken; nachstehend Gesetz von 1960) verwiesen.

7 — Umsätze aus derartigen Überlassungen oder Übertragungen unterliegen seit dem 1. Januar 1997 der Mehrwertsteuer (SFS 1996: 1327).

der Produktion dieser Filme, die am 1. August 1996 in Schweden beginnen sollte, wurden die Aufführungsrechte für das Fernsehen und das Kino hauptsächlich an Fernsehanstalten in Schweden, Dänemark, den Niederlanden und Deutschland übertragen [8].

5. Die Antragstellerin ersuchte den Skatterättsnämnde, durch vorläufigen Bescheid festzustellen, daß die fraglichen Übertragungen nach dem Gesetz von 1994 der Mehrwertsteuer unterlägen, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können. Sie machte geltend, daß Dienstleistungen von Autoren oder Künstlern nach der Nummer 2 des Anhangs F nur dann von der Mehrwertsteuer befreit werden könnten, wenn sie von natürlichen Personen erbracht würden. Die Antragstellerin sei jedoch eine juristische Person. Das Recht auf Vorsteuerabzug habe unmittelbare Wirkung, und ein einzelner könne sich gegenüber der Weigerung der Steuerbehörde, ihn als Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen, darauf berufen.

6. Das Riksskatteverk (Zentralamt für Finanzen) führte aus, die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie erfüllten jedenfalls nicht die Kriterien für die unmittelbare Wirkung.

8 — Dem Vorlagebeschluß zufolge scheinen die Abtretungen zum Zeitpunkt der Stellung des Antrags bei Skatterättsnämnde bereits erfolgt zu sein. Obwohl der Gerichtshof nicht über den Betrag der Gegenleistung für die Abtretungen informiert worden ist, kann angenommen werden, daß dieser ganz erheblich war, denn das gesamte Produktionsbudget belief sich auf 48,2 Millionen SKR.

7. Nach Auffassung des Skatterättsnämnde geht es hauptsächlich um die Frage, ob die Verwertung von Rechten wie Filmrechten für Mehrwertsteuerzwecke unter den Begriff „Dienstleistungen der Autoren, Künstler oder Interpreten" zu subsumieren sei. Wenn die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der nationalen Freistellung feststünde, verlöre die aufgeworfene Frage nach der direkten Wirkung ihre praktische Bedeutung, denn der Händler würde geltend machen, daß er mehrwertsteuerpflichtig sei. Deshalb hat der Skatterättsnämnde beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

1. Ergibt sich aus Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Nummer 2 des Anhangs F dieser Richtlinie unter Berücksichtigung des Inhalts des Anhangs XV, Abschnitt IX. Steuern, Nummer 2 Buchstabe aa des Vertrages zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und Schweden über den Beitritt Schwedens zur Europäischen Union, daß Schweden in seinem innerstaatlichen Recht Vorschriften beibehalten kann, deren Inhalt der Regelung des Kapitels 3 § 11 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 1996 geltenden Fassung entspricht?

Für den Fall, daß diese Frage verneint wird, wird zusätzlich um Beantwortung der folgenden Frage gebeten:

2. Bedeutet der Umstand, daß es nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b unzulässig ist, wenn eine nationale Rechtsordnung die Befreiung von der Steuerpflicht für einen Umsatz der in der ersten Frage genannten Art vorsieht, daß diese Bestimmung, die Bestimmungen des Artikels 6 Absatz 1 oder eventuell irgendeine andere Bestimmung der Sechsten Richtlinie insoweit unmittelbare Wirkung haben, so daß sich diejenigen, die die bezeichneten Rechte verwerten, gegenüber einer nationalen Behörde zur Begründung dafür, daß die Verwertung als steuerbarer Umsatz zu behandeln ist, auf diese Bestimmungen berufen können?

Für den Fall, daß auch diese Frage verneint wird, wird zusätzlich um Beantwortung der folgenden Frage ersucht:

II — Erklärungen

8. Das Riksskatteverk, das Königreich Schweden und die Kommission haben in der vorliegenden Rechtssache schriftliche und mündliche Erklärungen abgegeben. Die Republik Finnland hat lediglich schriftliche Erklärungen eingereicht.

9. Aufgrund der Einwendungen, die die Kommission in ihren Erklärungen gegen die Zulässigkeit der Fragen geltend gemacht hat, ist es zweckmäßig, vorab die Natur der Einrichtung zu untersuchen, die den Vorlagebeschluß erlassen hat; sodann sind die vorgelegten Fragen inhaltlich zu prüfen.

III — Zulässigkeit

A — *Der Skatterättsnämnde und das Vorabentscheidungsverfahren*

3. Können diejenigen, die die Rechte verwerten, dennoch ein Abzugsrecht gemäß Artikel 17 Absatz 2 oder gemäß einer anderen Bestimmung der Richtlinie geltend machen, hat also die Bestimmung unmittelbare Wirkung, obwohl die Verwertung nicht zur Zahlung von Mehrwertsteuer führt?

10. Der Skatterättsnämnde beschreibt sich selbst in seinem Vorabentscheidungsersuchen als „ein[en] besondere[n] Ausschuß, der auf Antrag eines Steuerschuldners einen vorläufigen Bescheid in Steuerfragen erlassen kann". Er erklärt seine Aufgaben unter Hinweis auf das Lag (1951: 442) om förhandsbesked i taxeringsfragor (Gesetz über vorläu-

fige Bescheide in Besteuerungsfragen; nachstehend: Gesetz von 1951) wie folgt:

„Der Skatterättsnämnde besteht aus zwei Abteilungen, eine für direkte Steuern und die andere für indirekte Steuern. Die Regierung benennt die Mitglieder für einen Zeitraum von höchstens vier Jahren und weist sie den Abteilungen zu. Die Angelegenheiten werden nach Vorbereitung und Vortrag durch einen Beamten der Kanzlei des Skatterättsnämnde entschieden.

Der Antrag auf Erlaß eines vorläufigen Bescheides ist schriftlich zu stellen. Wenn der Ausschuß zu der Auffassung gelangt, daß der Antrag unter Berücksichtigung seines Inhalts nicht sofort abzuweisen ist, muß die Stellungnahme des Riksskatteverk (Zentralamt für Finanzwesen) eingeholt werden.

Wird der Antrag zur Entscheidung angenommen, so erläßt der Skatterättsnämnde in dem von ihm für erforderlich gehaltenen Umfang einen Bescheid darüber, wie die ihm vorgelegte Frage bei der Besteuerung des Antragstellers zu beurteilen ist, und, soweit es um die Mehrwertsteuer geht, was hinsichtlich der Steuerpflicht des Antragstellers zu gelten hat.

Ein Beschluß über einen vorläufigen Bescheid kann ohne das Erfordernis einer Beweisaufnahme vom Antragsteller und vom Riksskatteverk beim Regeringsrätt (Oberster Verwaltungsgerichtshof) angefochten werden. Das Rechtsmittel ist binnen eines Monats seit Zustellung des vorläufigen Bescheides an den Antragsteller einzureichen. Eine Entscheidung über die Abweisung eines Antrags ist nicht anfechtbar.

Ein vorläufiger Bescheid, der Bestandskraft erlangt hat, entfaltet bei der Besteuerung und, soweit es sich um die Mehrwertsteuer handelt, in dem im Bescheid angegebenen Abrechnungszeitraum bindende Wirkung, wenn und soweit der Antragsteller dies beantragt hat. Der vorläufige Bescheid ist somit für den Staat bindend, wenn der Antragsteller einen dahin gehenden Antrag stellt. Dies gilt jedoch nicht, wenn nach Erlaß des vorläufigen Bescheides eine Gesetzesänderung vorgenommen wird, die geeignet ist, die Besteuerung hinsichtlich der Frage, die der Bescheid behandelt, zu beeinflussen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß der Skatterättsnämnde in gerichtsähnlichen Formen Entscheidungen in Angelegenheiten erläßt, die Steuerschuldner u. a. im Verhältnis zum Gemeinwesen hinsichtlich der Frage ihrer Steuerpflicht betreffen."

11. Die Kommission erinnert in ihren schriftlichen Erklärungen zuerst daran, daß der Begriff „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag autonom gemeinschaftsrechtlich auszulegen sei. Es

müsse grundlegend unterschieden werden zwischen Einrichtungen, die eine Rechtsprechungstätigkeit ausübten, und Stellen, die lediglich Verwaltungsaufgaben verrichteten. Die Kommission kommt, indem sie namentlich auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Almelo [9] und Job Centre [10] hinweist, zu dem Ergebnis, daß der Skatterättsnämnde in die letztere Kategorie falle, denn seine vorläufigen Bescheide unterschieden sich nicht wesentlich von Entscheidungen der Steuerbehörde über die Besteuerung.

12. Schweden weist in seinen schriftlichen Erklärungen darauf hin, daß der Skatterättsnämnde im schwedischen Steuersystem eine wichtige Rolle spiele und daß seine Bescheide eine große Bedeutung für das Geschäftsleben hätten. Auch sei es für das schwedische Steuersystem sehr wichtig, daß es dem Skatterättsnämnde gestattet werde, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen.

13. Schweden führt in seinen schriftlichen Antworten auf eine Reihe von Fragen des Gerichtshofes insbesondere über die Struktur und die Organisation des Skatterättsnämnde sowie die Unabhängigkeit seiner Mitglieder und die Frage, wieweit an ihn gerichtete Anträge auf Erlaß eines vorläufigen Bescheids konkrete Streitigkeiten zwischen der Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen betreffen müssen, zunächst aus, daß der Skatterättsnämnde nach § 2 des Gesetzes von 1951 eine ständige Einrichtung mit 18 Vollmitgliedern und 18 stellvertretenden Mitgliedern sei, die alle von der schwedischen Regierung für einen Zeitraum von vier Jahren ernannt würden. Von den 18 Vollmitgliedern ernenne die Regierung zwei Vorsitzende (einen für jede Abteilung des Skatterättsnämnde) und drei stellvertretende Vorsitzende; sie entscheide auch über die Zuweisung der übrigen Mitglieder zu den Abteilungen. Nur die beiden Vorsitzenden seien beim Skatterättsnämnde vollzeitbeschäftigt; alle anderen Mitglieder (und stellvertretenden Mitglieder) hätten andere Vollzeitbeschäftigungen als Richter, Beamte oder im Privatsektor. Die beiden Vorsitzenden und die Mitglieder, die als Berichterstatter beim Skatterättsnämnde aufträten, müßten Richter sein (oder die Befähigung zum Richteramt besitzen). Das Quorum für die Annahme eines Antrags auf Erlaß eines vorläufigen Bescheides sei auf sechs Mitglieder festgesetzt, unter denen sich ein Vorsitzender und ein stellvertretender Vorsitzender befinden müßten.

14. Schweden nimmt außerdem auf Kapitel 1 § 9 Regeringsformen (schwedische Verfassung) Bezug, wonach das Verfahren vor dem Skatterättsnämnde sowohl objektiv als auch unparteiisch sein müsse; dieses Erfordernis werde vom Brottbalk (schwedisches Strafgesetz) bestätigt, das Vorschriften über die aktive und die passive Bestechung enthalte. Darüber hinaus enthalte das Forvaltningslag (Verwaltungsgesetz) [11] Bestimmungen über das Recht, ein bestimmtes Mitglied des Skatterättsnämnde, das in einer bestimmten Sache mitzuentscheiden habe, abzulehnen. [12]

9 — Rechtssache C-393/92 (Slg. 1994, I-1477).

10 — Rechtssache C-111/94 (Slg. 1995, I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Der Prozeßbevollmächtigte Schwedens hat allerdings auf eine in der mündlichen Verhandlung gestellte Frage geantwortet, daß die Mitglieder des Skatterättsnämnde bei Dienstantritt keinen Amtseid zu leisten haben.

15. Drittens stehe am Anfang des Verfahrens vor dem Skatterättsnämnde, das kontradiktorisch sei, ein schriftlicher Antrag [13]. Wenn dieser nicht gemäß § 6 des Gesetzes von 1951 sofort abgewiesen werde, werde das Riksskatteverk oder, falls dies zweckmäßig sei, eine Gemeinde oder eine Region aufgefordert, Erklärungen abzugeben. Die beantragte Stellungnahme müsse die steuerliche Situation des antragstellenden Steuerpflichtigen betreffen, insbesondere einen bestimmten Umsatz oder eine Reihe von Umsätzen. Typischerweise werde sie sich auf die steuerliche Behandlung eines geplanten Umsatzes beziehen, den der Steuerpflichtige tätigen wolle, wegen dessen er aber mit der Steuerverwaltung uneins sei. Es könne jedoch sein, daß der Steuerpflichtige den Umsatz nicht tätige, insbesondere, wenn die Entscheidung des Skatterättsnämnde ungünstig ausfalle. Tatsächlich bilde das Verfahren des vorläufigen Bescheids vor dem Skatterättsnämnde das verwaltungsrechtliche Gegenstück zum Feststellungsurteil im schwedischen Zivilrecht.

16. Schließlich sei der vorläufige Bescheid nach § 11 des Gesetzes von 1951 für die Steuerverwaltung bindend. Die ordentlichen Verwaltungsgerichte seien in allen nachfolgenden Rechtsstreitigkeiten an den Bescheid gebunden. Dies zeigt nach Auffassung der schwedischen Regierung, daß die Entscheidungen des Skatterättsnämnde ihrer Natur nach eine stärkere Bindungswirkung hätten als andere Entscheidungen, über die der Gerichtshof entschieden habe [14]. Der Umstand, daß gegen die Entscheidungen des Skatterättsnämnde ein Rechtsmittel zum Regeringsrätt eingelegt werden könne, bestätige deren Rechtsprechungscharakter. Darüber hinaus ist nach schwedischer Ansicht fraglich, ob, wenn der Skatterättsnämnde nicht befugt wäre, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen, das Regeringsrätt als Rechtsmittelinstanz dazu befugt wäre.

17. In der mündlichen Verhandlung hielt die Kommission ihre Ansicht, daß der Skatterättsnämnde nicht als „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag angesehen werden könne, aufrecht. Die Tatsache, daß der Skatterättsnämnde keinen Gerichtscharakter habe, finde eine Bestätigung darin, daß es nach dem Gesetz von 1951 nicht erforderlich gewesen sei, daß vor Stellung eines Antrags auf Erlaß eines vorläufigen Bescheides eine wirkliche Meinungsverschiedenheit zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung bestanden habe. Selbst wenn oft eine unterschiedliche Auslegung des Anwendungsbereichs der relevanten Steuervorschrift vorliegen werde, wären derartige unterschiedliche Auffassungen im wesentlichen inoffizieller Natur. Die Kommission hat außerdem vorgetragen, daß die kürzlich ergangenen Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Dorsch Consult [15] und Garofalo [16] an ihrer Auffassung, daß eine Einrichtung wie der Skatterättsnämnde nicht befugt sei, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen, nichts änderten.

18. Weiter hat sich in der Sitzung herausgestellt, daß der Skatterättsnämnde nicht ver-

13 — In der mündlichen Verhandlung hat Schweden bestätigt, daß das Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die vorläufigen Bescheide (Reformerat förhandsbesked i Skattefragor, m. m.), auf das Schweden in seiner schriftlichen Antwort auf Fragen des Gerichtshofes verwiesen hat, am 21. April 1998 vom schwedischen Parlament erlassen worden sei und am 1. Juli 1998 in Kraft treten werde. Das neue Gesetz werde es dem Riksskatteverk ermöglichen, beim Skatterättsnämnde Anträge auf vorläufige Bescheide zu stellen.

14 — Rechtssache 36/73 (Nederlandse Spoorwegen, Slg. 1973, 1299) und verbundene Rechtssachen C-69/96 bis C-79/96 (Garofalo u. a., Slg. 1997, I-5603; nachstehend: Garofalo).

15 — Rechtssache C-54/96 (Slg. 1997, I-4961; nachstehend: Dorsch Consult).

16 — Zitiert in Fußnote 14.

pflichtet ist, einen Bescheid zu erlassen, und daß gegen seine Entscheidung, dies nicht zu tun, kein Rechtsmittel gegeben ist.

B — *Prüfung*

19. Eingangs ist hervorzuheben, daß die Frage, ob eine vorlegende Einrichtung ein „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag ist, nicht eine Frage des nationalen Rechts, sondern eine Frage des Gemeinschaftsrechts ist. [17] So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Vaassen [18] entschieden, daß das Scheidsgerecht (Schiedsgericht) [19], das für Rechtsmittel gegen Entscheidungen über die Verwaltung eines Rentenfonds für die Bergbauindustrie im Hinblick auf Ansprüche der Mitglieder oder früheren Mitglieder oder ihrer Hinterbliebenen zuständig war, faktisch jedoch nach niederländischem Privatrecht von allen Organisationen, die die Arbeitgeber der Bergbauindustrie und die Bergbauangestellten vertraten, eingerichtet worden war, als „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag anzusehen war. Andererseits hat der Gerichtshof in der Rechtssache Corbiau [20] ungeachtet zweier Entscheidungen des luxemburgischen Conseil d'Etat, in denen dieser den Rechtsprechungscharakter der Entscheidungen des Directeur des Contributions Directes et des Accises (Direktor für direkte Steuern und Verbrauchsteuern) bejaht hatte, entschieden, daß der Direktor eine institutionelle Verbindung zu den Dienststellen aufwies, die den streitigen Steuerbescheid erlassen hatten, und deshalb diesen gegenüber nicht „die Eigenschaft eines Dritten" besaß [21].

20. Der Gerichtshof hat den Begriff „Gericht" im allgemeinen weit ausgelegt [22]. Angesichts der sehr verschiedenen nationalen Einrichtungen, die versuchen können, dem Gerichtshof Fragen vorzulegen, verwundert es kaum, daß die Entwicklung einer allgemeinen Definition des „Gerichts" vermieden wurde. Der Gerichtshof hat allerdings eine Reihe von Kriterien aufgestellt, deren Erfüllung weitgehend dafür entscheidend ist, ob eine vorlegende Einrichtung als zu einer derartigen Vorlage befugt anzusehen ist. Im kürzlich ergangenen Urteil Dorsch Consult hat der Gerichtshof beispielshalber folgende Gesichtspunkte aufgeführt:

„... gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ständiger Charakter, obligatorische Gerichts-

17 — Siehe dazu letzthin die Urteile Dorsch Consult, Randnr. 23, und Garofalo, Randnr. 19. Der doppelte Hinweis auf „court or tribunal" in der englischen und auf „cúirte nó binse" in der irischen Fassung des Artikels 177 EG-Vertrag findet sich in den anderen Sprachfassungen nicht. Somit geht es nicht darum, zunächst festzustellen, ob eine Stelle ein „court" und, falls nicht, ob sie ein „tribunal" ist, sondern vielmehr, ob sie unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff „court or tribunal" fällt; siehe Anderson, *References to the European Court* (Sweet and Maxwell, London 1995), S. 29.

18 — Rechtssache 61/65 (Slg. 1966, 584).

19 — Wie Generalanwalt Gand in seinen Schlußanträgen ausgeführt hat, hat „das Scheidsgerecht ... trotz seiner Bezeichnung mit einem Schiedsgericht nur wenig gemein" (a. a. O., S. 612).

20 — Rechtssache C-24/92 (Slg. 1993, I-1277).

21 — Randnrn. 15 und 16. Vgl. Nr. 4 der Schlußanträge des Generalanwalts Darmon, der bemerkte, daß die Richtigkeit der Entscheidungen des Conseil d'Etat von eminenten akademischen Kommentatoren bestritten wurde, darunter dem verstorbenen Richter Schockweiler (vgl. Nrn. 37 bis 39).

22 — Das Vorgehen des Gerichtshofes veranlaßte Generalanwalt Mancini, in seinen Schlußanträgen in einem der Präzedenzfälle festzustellen: „Die Kriterien, nach denen der gemeinschaftsrechtliche Begriff des ‚Gerichts' bestimmt wird, könnten nicht weiter gefaßt sein; dies erklärt, warum der Gerichtshof die Befugnis, ihn um Vorabentscheidung zu ersuchen, nationalen Gerichten jeder Art zuerkannt und dabei Art und Zweck der Verfahren, in denen sie die Frage stellen, oder den mehr oder weniger ausgeprägt richterlichen Charakter der ‚Robe', die sie bei der Stellung der Frage anlegen, außer acht gelassen hat"; vgl. Rechtssache 14/86 (Pretore di Salò/ X, Slg. 1987, 2545, 2556).

barkeit, streitiges Verfahren, Anwendung von Rechtsnormen durch diese Einrichtung sowie deren Unabhängigkeit".

Aus der Rechtsprechung ergibt sich eindeutig, daß diese Liste nicht erschöpfend und nicht jeder dieser Gesichtspunkte immer relevant ist. So hat der Gerichtshof im Urteil Job Centre bestimmte Fragen für unzulässig erklärt, die ihm vom Tribunale Civile e Penale (Zivil- und Strafgericht) Mailand in einem als „Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit" („giurisdizione volontaria") bezeichneten Verfahren vorgelegt worden waren und die einen Antrag auf Genehmigung der Gründungsurkunde einer Gesellschaft betrafen [23]. Der Gerichtshof hat entschieden, daß, obwohl das Vorabentscheidungsverfahren nach Artikel 177 EG-Vertrag nicht voraussetze, daß das Verfahren vor dem nationalen Gericht, „in dem das nationale Gericht eine Vorabentscheidungsfrage stellt, streitigen Charakter hat ..., aus Artikel 177 ... [doch] hervor[geht], daß die nationalen Gerichte den Gerichtshof nur anrufen können, wenn bei ihnen ein Rechtsstreit anhängig ist und sie im Rahmen eines Verfahrens zu entscheiden haben, das auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt ..." [24].

21. Im vorliegenden Fall bin ich aufgrund der im Vorlagebeschluß gegebenen Informationen und ihrer Ergänzung durch die schriftliche Antwort Schwedens auf die ihm vom Gerichtshof gestellten Fragen davon überzeugt, daß der Skatterättsnämnde eine unabhängige Einrichtung ist, für die eine gesetzliche Grundlage besteht, die ständige Aufgaben wahrnimmt, im streitigen Verfahren entscheidet und ihre Entscheidungen unter Anwendung der einschlägigen Rechtsnormen des nationalen und des Gemeinschaftsrechts erläßt. Darüber hinaus übt er eine obligatorische Gerichtsbarkeit in dem Sinne aus, daß es in Schweden keine andere Einrichtung gibt, von der ein Steuerpflichtiger einen bindenden vorläufigen Bescheid der hier in Rede stehenden Art erhalten kann. Die Zweifel der Kommission an der Zulässigkeit von Vorlagen des Skatterättsnämnde beruhen jedoch darauf, daß derartige vorläufige Bescheide ihrer Meinung nach möglicherweise nicht oder zumindest nicht für die Anwendung des Artikels 177 EG-Vertrag als Entscheidungen *mit Rechtsprechungscharakter* anzusehen sind.

22. Meines Erachtens gibt es zwei die Aufgaben des Skatterättsnämnde — zumindest soweit es um seine Befugnis zum Erlaß vorläufiger Bescheide geht — betreffende Gesichtspunkte, die auf den ersten Blick die von der Kommission gegen die Zulässigkeit der Fragen erhobenen Einwendungen stützen könnten.

23. Erstens ist der Skatterättsnämnde nicht verpflichtet, über Anträge auf Erlaß eines vorläufigen Bescheides zu entscheiden. § 7 Absatz 1 des Gesetzes von 1951 bestimmt, daß der Skatterättsnämnde den Antrag ablehnen muß, wenn er den Erlaß eines vorläufigen Bescheides nicht für zweckmäßig hält. Er braucht keine Gründe dafür anzugeben, und seine Entscheidung ist nicht anfechtbar. Aus den von Schweden gegebenen Informationen scheint hervorzugehen, daß diese dem Skatterättsnämnde durch das Gesetz von 1951 eingeräumte Befugnis ausgeübt wird, um Scheinanträge zu eliminieren, wenn auch eine in der mündlichen Verhandlung erteilte Antwort darauf hindeutet, daß es keine feststehende Praxis gibt. Darüber hinaus hat Schweden darauf hingewiesen, daß der Antrag die tatsächliche steuerliche Situation des antragstellenden Steuerpflichti-

23 — Zitiert in Fußnote 10.

24 — Urteil Job Centre (Randnr. 9).

gen betreffen muß; mit anderen Worten muß der Antrag einen oder mehrere bestimmte Umsätze betreffen und muß die erteilte Antwort keine hypothetische, sondern eine konkrete Wirkung auf ihn haben. Schließlich gibt es keinen Hinweis darauf, daß der Skatterättsnämnde bei der Ausübung seiner Befugnis, Anträge gemäß § 7 abzulehnen, aufgrund von anderen als Rechtsprechungskriterien handelt. Deshalb berührt seine weitreichende Befugnis, Anträge auf Erlaß vorläufiger Entscheidungen abzulehnen, meines Erachtens nicht seinen Status als „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag.

24. Daß es nach dem Gesetz von 1951 nicht möglich ist, gegen Entscheidungen, durch die die Annahme eines Antrags auf Erlaß eines vorläufigen Bescheides abgelehnt wird, ein Rechtsmittel zum Regeringsrätt einzulegen, ist etwas ungewöhnlich. Ich glaube jedoch nicht, daß dieser Gesichtspunkt allein ausreicht, um dem Skatterättsnämnde seinen Status als „Gericht" im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag zu nehmen.

25. Zweitens hängt die bindende Wirkung der vorläufigen Bescheide davon ab, daß der antragstellende Steuerpflichtige den Umsatz, der Gegenstand des Antrags ist, tatsächlich tätigt. Ich glaube nicht, daß der möglicherweise bedingte Charakter der vorläufigen Bescheide des Skatterättsnämnde diesen den Rechtsprechungscharakter im Sinne des Gemeinschaftsrechts nimmt. Die Wirkungen der endgültigen Entscheidung des Skatterättsnämnde auf den Antragsteller lassen sich meines Erachtens kaum ernsthaft als bedingt oder gar hypothetisch beschreiben. Im vorliegenden Fall gibt es keinen Hinweis darauf, daß die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu „hypothetischen" Vorabentscheidungsersuchen anwendbar ist. Im Urteil Foglia hat der Gerichtshof ausgeführt, daß Artikel 177 ihm „nicht die Aufgabe zuweist, Gutachten zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen abzugeben, sondern daß er nach dieser Vorschrift einen Beitrag zur Rechtspflege in den Mitgliedstaaten zu leisten hat" [25]. Dieser Grundsatz ist in nachfolgenden Fällen angewandt worden, wenn in den vorgelegten Fragen ein Problem zur Sprache gebracht wurde, das ein „hypothetisches Problem" in dem Sinne war, daß es sich auch für das nationale Gericht nicht stellte oder stellen konnte, zumindest soweit sich dies aus der Natur des Rechtsstreits, wie er in der Vorlageentscheidung dargelegt wurde, ergab [26], oder aber, wenn offensichtlich war, daß die von einem nationalen Gericht erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stand [27]. Der Gerichtshof hat diesen Grundsatz jedoch nie allgemein auf eine ganze Verfahrensart bei einer um Vorabentscheidung ersuchenden Einrichtung angewandt, selbst wenn dieses Verfahren es ermöglicht, hypothetische Fragen aufzuwerfen. Auch spricht nichts dafür, daß die hier vorgelegten Fragen, was die Meinungsverschiedenheit zwischen dem Riksskatteverk und dem Antragsteller angeht, hypothetisch sind. Ich würde eine Analogie zu den zahlreichen Zolltarifierungsfällen nahelegen, in denen der Gerichtshof Vorabentscheidungen erläßt, ohne irgendwelche Voraussetzungen dahin gehend aufzustellen, daß ein bestimmtes Ein- oder Ausfuhrgeschäft vorliegen muß.

25 — Rechtssache 244/80 (Slg 1981, 3045, Randnr. 18).

26 — Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnrn. 30 und 31).

27 — Vgl. u. a. Rechtssache C-415/93 (Bosman u. a., Slg, 1995, I-4921, Randnr. 61); Rechtssache C-291/96 (Grado und Bashir, Slg. 1997, I-5531, Randnr. 12) sowie die kürzlich ergangenen Beschlüsse des Gerichtshofes vom 25. Mai 1998 in den Rechtssachen C-361/97 (Nour, Slg. 1998, I-3101), C-362/97 (Karner, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht) und C-363/97 (Lindau, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), insbesondere die Randnrn. 12 dieser Beschlüsse.

26. Es sieht so aus, als ob der Antragsteller zum Zeitpunkt der Stellung seines Antrags am 6. März 1996 die fraglichen Rechte bereits abgetreten hatte. Selbst wenn dies nicht der Fall wäre, wird er mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verschiedene andere vorbereitende Maßnahmen getroffen haben, etwa die Rechte zur Anpassung der zu verfilmenden Bücher erworben und vielleicht sogar Schauspieler, Künstler und weiteres Personal engagiert haben, dessen Mitwirkung später nötig war, so daß nicht gesagt werden kann, daß sein Antrag für ihn von rein hypothetischem Interesse war. Unter diesen Umständen bestehen kaum Zweifel daran, daß der Gegenstand des Antrags im März 1996 für den Antragsteller erhebliche tatsächliche und praktische Bedeutung hatte. Dies liegt meines Erachtens der Bemerkung des Königreichs Schweden zugrunde, daß sich der Skatterättsnämnde nur mit konkreten Fällen befasse [28]. Der bloße Umstand, daß die, die vorläufige Bescheide des Skatterättsnämnde beantragen, zur Zeit der Antragstellung die dem Antrag zugrunde liegenden Umsätze nicht notwendigerweise getätigt haben oder tätigen müssen, nimmt deshalb der abschließenden Entscheidung des Skatterättsnämnde meiner Meinung nach nicht den Rechtsprechungscharakter im Sinne des Artikels 177 EG-Vertrag.

27. Dieses Ergebnis wird durch die Entscheidungen des Gerichtshofes bestätigt, in denen dieser auf die Möglichkeit eingegangen ist, daß die ihn um Vorabentscheidung ersuchende Einrichtung nicht zu den Einrichtungen gehört, die „im Rahmen eines Verfahrens zu entscheiden haben, das auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt" [29].

28. Im Urteil Job Centre hat der Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen des Tribunale — einer Einrichtung, die ihrer Form nach eindeutig ein „Gericht" im Sinne des Artikels 177 war — in einem streitigen Verfahren [30] wegen Genehmigung der Gründungsurkunde einer Gesellschaft mit der Begründung für unzulässig erklärt, daß dieses Verfahren nicht „auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt" [31]. Derartige Anträge lösten eine Tätigkeit aus, „die keinen Rechtsprechungscharakter hat und mit der im übrigen in anderen Mitgliedstaaten Verwaltungsbehörden betraut sind" [32]. Der Gerichtshof war deshalb der Meinung, daß das Tribunale „als Verwaltungsbehörde [handelt], ohne daß es gleichzeitig einen Rechtsstreit zu entscheiden hätte" [33]. Der vorliegende Fall liegt jedoch anders. Der Skatterättsnämnde ist keine zum Erlaß von Verwaltungsentscheidungen berufene Stelle; er ist vom Riksskatteverk völlig unabhängig. Deshalb pflichte ich Schweden darin bei, daß es, wenn man davon ausgeht, daß den Entscheidungen des Skatterättsnämnde für die Anwendung des Artikels 177 EG-Vertrag kein Rechtsprechungscharakter beizumessen ist, schwer verständlich ist, wie die Rolle des Regeringsrätt bei der Nachprüfung der vorläufigen Bescheide des Skatterättsnämnde aufgrund eines Rechtsmittels anders eingestuft werden könnte; in Wirklichkeit überprüfen beide die Richtigkeit der vom Riksskatteverk vorgeschlagenen steuerlichen Behandlung bestimmter Umsätze in Fällen, in denen diese Behandlung vom Steuerpflichtigen bestritten wird.

28 — Die drei auf tatsächliche Entscheidungen des Skatterättsnämnde gestützten Beispiele, die Schweden in seiner schriftlichen Antwort auf die Fragen des Gerichtshofes angeführt hat, stützen diese Ansicht. In zwei Fällen gingen die Antragsteller tatsächlich wirtschaftlichen Tätigkeiten nach, aus denen sich der Gegenstand ihres Antrags ergab. Nur in einem Fall war der Umsatz zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht erfolgt. Der Antrag betraf jedoch die fiskalische Beurteilung einer bestimmten Veränderung im Zusammenhang mit bereits erfolgten allgemeinen organisatorischen Veränderungen in einem Konzern.

29 — Job Centre (Randnr. 9).

30 — Generalanwalt Elmer hat in Nr. 16 seiner Schlußanträge in der Rechtssache Job Centre darauf hingewiesen, „daß der Vertreter des öffentlichen Interesses im vorliegenden Fall vom Gericht gehört worden ist".

31 — Urteil Job Centre (Randnr. 9).

32 — Ibid (Randnr. 11).

33 — Ibid.

29. Schließlich bin ich im Gegensatz zur Kommission der Auffassung, daß die Empfehlung, das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zuzulassen, eine Stütze in den kürzlich vom Gerichtshof erlassenen Urteilen Dorsch Consult und Garofalo findet [34]. In Dorsch Consult ging einer der Einwände der Kommission gegen die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens des Vergabeüberwachungsausschusses des Bundes dahin, daß dessen Entscheidungen nicht durchsetzbar seien. Der Gerichtshof wies demgegenüber darauf hin, „daß der Vergabeüberwachungsausschuß, wenn er die Rechtswidrigkeit der Entscheidungen der Vergabeprüfstelle feststellt, diese anweist, unter Berücksichtigung seiner Rechtsauffassung erneut zu entscheiden"; folglich seien „die Entscheidungen des Vergabeüberwachungsausschusses bindend" [35].

30. In der Rechtssache Garofalo hatte der Gerichtshof die Rolle des italienischen Consiglio di Stato bei der Abgabe von „Stellungnahmen" im Zusammenhang mit an den Präsidenten der Italienischen Republik gerichteten außerordentlichen Beschwerden zu würdigen. Da das Verfahren in der Tat voraussetzt, daß Personen die Aufhebung eines italienischen Verwaltungsakts begehren — die Alternative wäre die Klageerhebung vor dem Tribunale Amministrativo Regionale (Regionales Verwaltungsgericht) —, und da die Beschwerdeführer tatsächlich die Aufhebung einer Entscheidung des Gesundheitsministers anstrebten, bestanden am Vorliegen eines Rechtsstreits kaum Zweifel. Die Schwierigkeit ergab sich daraus, daß die Stellungnahme des Consiglio di Stato für den Präsidenten nicht rechtlich bindend war. Der Gerichtshof wies jedoch darauf hin, daß eine Entscheidung, der Stellungnahme des Consiglio di Stato nicht zu folgen, „erst nach einem Beschluß des Ministerrats ergehen kann und ordnungsgemäß begründet werden muß" [36]. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof unter Berücksichtigung der Natur und des Status des Consiglio di Stato entschieden, daß „der Consiglio di Stato, wenn er eine Stellungnahme im Rahmen einer außerordentlichen Beschwerde abgibt, ein Gericht im Sinne von Artikel 177 des Vertrages darstellt" [37].

31. Obwohl die die Zulässigkeit der Vorlagen betreffenden Schwierigkeiten in den Rechtssachen Dorsch Consult und Garofalo nur teilweise mit denen vergleichbar sind, um die es im vorliegenden Verfahren geht, zeigen die Entscheidungen des Gerichtshofes, die vorgelegten Fragen zu beantworten, daß dieser — abgesehen von Fällen, in denen der Gegenstand des Verfahrens vor der vorlegenden Einrichtung eindeutig Verwaltungscharakter hat — ein nationales Verfahren, in dem die in Nr. 20 erörterten Kriterien erfüllt sind, nicht ohne weiteres als ein Verfahren einstufen wird, das nicht „auf eine Entscheidung mit Rechtsprechungscharakter abzielt".

32. Aufgrund dieser Erwägungen empfehle ich dem Gerichtshof, die in der vorliegenden Rechtssache gestellten Fragen zu beantworten.

34 — A. a. O.

35 — Dorsch Consult (Randnr. 29).

36 — Urteil Garofalo (Randnr. 24). Auch wenn der Gerichtshof nicht auf Statistiken Bezug genommen hat, kann angenommen werden, daß er an die Feststellung des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer gedacht hat, der ausgeführt hat: „In der Praxis kommt der obligatorischen Tätigkeit dieses Beratungsorgans bei der Entscheidung, die über die Beschwerde zu treffen ist, eine Schlüsselrolle zu" (Nr. 35 der Schlußanträge).

37 — Ibid (Randnr. 27).

IV — Begründetheit

33. Die hier aufgeworfenen materiellen Probleme sind im Verhältnis zu der schwierigen Frage der Zulässigkeit relativ einfach. Der Skatterättsnämnde möchte im wesentlichen wissen, ob Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b und Nummer 2 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie es einem Mitgliedstaat gestatten, Lizenzgebühren aus der Überlassung oder Übertragung von ausschließlichen Filmaufführungsrechten weiterhin von der Mehrwertsteuer zu befreien, und, falls nicht, ob der Steuerpflichtige das ihm von der Richtlinie verliehene Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann, obwohl keine Mehrwertsteuer entrichtet wurde.

A — *Erste Frage*

i) Die Beitrittsakte

34. Wenn man davon ausgeht, daß die hier in Rede stehenden Übertragungen von Rechten als „Dienstleistungen der Autoren, Künstler und Interpreten" anzusehen sind, fallen sie unzweifelhaft sowohl unter Nummer 2 des Anhangs F als auch unter die oben in Nummer 2 zitierten Bestimmungen der Beitrittsakte. Diese macht Schwedens Recht, sich auf Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b und Nummer 2 des Anhangs F zu berufen, davon abhängig, daß „dieselben Befreiungen" vor dem Zeitpunkt des Beitritts in einem der damals 12 Mitgliedstaaten galten. Diese Voraussetzung war offensichtlich erfüllt. Erstens wird das Recht Schwedens, aufgrund der Beitrittsakte die vorübergehende Befreiung nach Nummer 2 des Anhangs F in Anspruch zu nehmen, weder im Vorlagebeschluß noch in irgendeiner der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen in Frage gestellt. Zweitens heißt es in dem Bericht der Kommission vom 2. Juli 1992 an den Rat zu den Übergangsbestimmungen, die sich aus Artikel 28 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, Artikel 1 Absatz 1 der Achtzehnten Richtlinie 89/465/EWG des Rates vom 18. Juli 1989 ergeben, zu Nummer 2 des Anhangs F, daß „sechs Mitgliedstaaten derzeit die F2-Befreiung anwenden (Belgien, Dänemark, Spanien, Griechenland, Irland und die Niederlande)" [38].

ii) Die Anwendung des Anhangs B der zweiten Richtlinie

35. Die in Nummer 2 des Anhangs F aufgeführten Dienstleistungen fallen nur in den Anwendungsbereich der durch Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b zugelassenen vorläufigen Befreiungen, „soweit es sich nicht um Leistungen im Sinne des Anhangs B der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 handelt". Somit ist die Wirkung dieser Verweisung zu prüfen.

38 — Vgl. SEK(92) 1006 endg.

36. Erstens stellt sich die Frage, ob der offenkundige Zweck dieser Verweisung nicht dadurch beeinträchtigt wird, daß die zweite Richtlinie durch Artikel 37 der Sechsten Richtlinie außer Kraft gesetzt worden ist. Ich entnehme dem Wortlaut des Artikels 37, der [in der englischen Fassung] von „cessation of ‚effect'" („Beendigung der ‚Wirkung'") der zweiten Richtlinie spricht, daß nur der weiteren Anwendung der Bestimmungen der zweiten Richtlinie ein Ende gesetzt wurde. Die Verweisung auf die zweite Richtlinie in Nummer 2 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie dient der Bestimmung des inhaltlichen Umfangs der darin beschriebenen Befreiung. Ausgeschlossen werden „Leistungen im Sinne des Anhangs B ...", obwohl zugleich das Außerkrafttreten der zweiten Richtlinie verfügt wurde.

37. Darüber hinaus ergibt sich die der Verweisung auf die zweite Richtlinie zugrunde liegende Absicht aus der Entstehungsgeschichte der Nummer 2 des Anhangs F. Die Kommission hatte in ihren vorgeschlagenen Änderungen vom 11. Oktober 1974 [39] zu ihrem ursprünglichen Vorschlag von 1973 [40] vorgeschlagen, dem Artikel 14 B des Haupttextes des Entwurfes von 1973 u. a. folgendes hinzuzufügen: „n) die Leistungen der Autoren, Schriftsteller, Komponisten, Conferenciers, Journalisten, Schauspieler und Musiker, sofern sie nicht selbst bei der Herausgabe oder Wiedergabe ihrer Werke mitwirken". Diese Änderung wurde vom Rat nicht angenommen, der sich stattdessen entschloß, in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b und Nummer 2 des Anhangs F (der Wortlaut dieser letzteren Bestimmungen war in keinem der Vorschläge der Kommission enthalten) das vorläufige Fortbestehen bereits existierender Befreiungen zu gestatten. Die unter Anhang B der zweiten Richtlinie fallenden Dienstleistungen unterlagen jedoch nach Artikel 6 Absatz 2 dieser Richtlinie zwingend der Mehrwertsteuer.

Wäre Anhang B nicht vom Geltungsbereich der Nummer 2 des Anhangs F ausgeschlossen worden, so hätte dies zur Folge gehabt, daß die Sechste Richtlinie Dienstleistungen, die zuvor der Mehrwertsteuer unterlagen, von dieser befreit hätte. Darüber hinaus gibt es keinen Grund, warum der Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen nicht für den Anhang F gelten sollte [41]. Deshalb sollte Anhang B, soweit er den Geltungsbereich einer Ausnahme einschränkt, zumindest nicht enger ausgelegt werden, als sein Wortlaut dies erfordert [42].

38. Somit müssen „Leistungen im Sinne des Anhangs B" vom Geltungsbereich der durch Nummer 2 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie gestatteten vorläufigen Befreiung ausgeschlossen werden. Es bleibt zu prüfen, welche Dienstleistungen vom Ausschluß des Anhangs B betroffen sind.

39 — Änderungen am Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (ABl. 1974, C 121, S. 34).

40 — Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1973, C 80, S. 1).

41 — Dieser Grundsatz ist vom Gerichtshof bei zahlreichen Gelegenheiten bestätigt worden: vgl. Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13); Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 19) und letzthin Rechtssache C-346/95 (Blasi, Slg. 1998, I-481, Randnr. 18).

42 — Vgl. Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnr. 12). Meines Erachtens ist die natürliche Konsequenz des Grundsatzes der engen Auslegung von Ausnahmen, daß Ausnahmen von Ausnahmen weit auszulegen sind; vgl. Nr. 37 meiner Schlußanträge in der Rechtssache C-468/93 (Gemeente Emmen, Slg. 1996, I-1721) und Nr. 21 der Schlußanträge des Generalanwalts Gulmann in der Rechtssache C-74/91 (Kommission/Deutschland, Slg. 1992, I-5437).

iii) Der Geltungsbereich des Anhangs B der zweiten Richtlinie

39. Die Wendung „Abtretung von Patenten, Warenzeichen und gleichartigen Rechten sowie Gewährung von Lizenzen betreffend diese Rechte" ist meines Erachtens so weit, daß sie die Übertragung eines Urheberrechts umfaßt. Eine solche Bestimmung ist besonders geeignet für die Anwendung des Auslegungsgrundsatzes der Gattungsgleichheit (ejusdem generis principle of construction) [43]. Die Anwendung dieses Grundsatzes setzt voraus, daß die Aufzählung der Gegenstände in dem zu prüfenden Text auf eine Gattung hinweist, die den allgemeinen Bezeichnungen vorgeht, mit anderen Worten, daß sich in einer Reihe von spezifischen Wörtern, die möglicherweise zur Schaffung allgemeiner Bezeichnungen verwendet werden, bei aufmerksamem Durchlesen ein gemeinsamer Nenner finden läßt. Im vorliegenden Fall gibt es einen solchen gemeinsamen Nenner. Die besondere Erwähnung von „Patenten" und „Warenzeichen" erinnert an zwei Hauptarten des geistigen Eigentums, die in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten vorgesehen und in der Rechtsprechung des Gerichtshofes anerkannt sind. Ohne weiteren Zusatz würde sich diese Bestimmung natürlich nur auf diese beiden Rechte beziehen. Der allgemeinen Wendung „und gleichartigen Rechten" muß jedoch im Verhältnis zu den durch die vorhergehenden spezifischen Wörter bezeichneten Elemente eine Bedeutung zuerkannt werden. Ich glaube nicht, daß diese Worte so auszulegen sind, daß sie sich nur auf Rechte beziehen, die entweder Patenten oder Warenzeichen gleichen. Sie sind vielmehr so zu verstehen, daß sie auch auf andere Rechte des geistigen Eigentums verweisen, von denen das Urheberrecht natürlich eines der wichtigsten ist. Daraus folgt meines Erachtens, daß die Überlassung der Aufführungsrechte an Filmen durch einen Filmproduzenten wie die Antragstellerin als vom Geltungsbereich der Nummer 2 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen anzusehen ist.

40. Derartige Übertragungen sind eindeutig steuerpflichtige Lieferungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, wonach „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ... gegen Entgelt ausführt" der Mehrwertsteuer unterliegen. Da die Übertragung solcher Filmrechte in der Abtretung unkörperlicher Gegenstände besteht, fällt sie unter Artikel 6 Absatz 1 erster Gedankenstrich und ist als Dienstleistung anzusehen, die nach Artikel 9 Absatz 1 grundsätzlich in dem Mitgliedstaat zu besteuern ist, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird. Deshalb rege ich an, die erste Frage dahin zu beantworten, daß nationale Rechtsvorschriften, die derartige Lieferungen von der Mehrwertsteuer befreien, mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar sind.

43 — Für eine kurze Erörterung der Natur dieses Grundsatzes vgl. Nr. 21 meiner Schlußanträge in der Rechtssache C-167/97 (Linthorst, Pouwels und Scheres, Slg. 1997, I-1195; nachstehend Linthorst) sowie Nr. 67 der Schlußanträge des Generalanwalts Darmon in der Rechtssache C-63/92 (Lubbock Fine, Slg. 1993, I-6665).

iv) Alternative Auslegung

41. Für den Fall, daß der Gerichtshof der Auffassung ist, daß die Übertragung von Urheberrechten nicht unter Nummer 1 des Anhangs B fällt, möchte ich vorsorglich folgendes zu einer möglichen alternativen Auslegung des Geltungsbereichs der Nummer 2 des Anhangs F ausführen. Lassen Sie mich rundheraus sagen, daß derartige Übertragungen meiner Meinung nach nicht von der Wendung „Dienstleistungen von ... Angehörigen ... freier Berufe" erfaßt werden, wie Schweden vorgetragen hat. Mangels eines besonderen Hinweises, daß beabsichtigt war, der Gemeinschaftsgesetzgebung ein sehr weites Verständnis dessen, was normalerweise als „die freien Berufe" angesehen wird, zugrunde zu legen, glaube ich nicht, daß die Dienstleistungen von Autoren, Künstlern und Interpreten darunter fallen. Eine Stütze für diese Auffassung findet sich in einer Feststellung des Gerichtshofes im Urteil Linthorst, wo dieser zu dem Teil des dritten Gedankenstrichs des Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e, wo von „Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstigen ähnlichen Leistungen" die Rede ist, ausgeführt hat: „Gemeinsam ist den hier genannten heterogenen Tätigkeiten nur, daß sie alle im Rahmen freier Berufe ausgeübt werden" [44]. Ich teile allerdings die Meinung Finnlands und Schwedens, daß es unangemessen wäre, die in Nummer 2 des Anhangs F enthaltene Ausnahme so auszulegen, daß sie nur auf Dienstleistungen anwendbar ist, die von natürlichen Personen erbracht werden. Finnland hat auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verwiesen, den der Gerichtshof bei zahlreichen Gelegenheiten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerregelung der Gemeinschaft genannt hat [45]. Da die Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen gegen Entgelt erhoben wird, muß vernünftigerweise angenommen werden, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber die Befreiung der gewerblichen Nutzung kreativer oder künstlerischer Werke im Sinn hatte, als er die „Dienstleistungen der Autoren, Künstler und Interpreten" in Nummer 2 des Anhangs F aufnahm. Ich sehe keinen prinzipiellen oder logischen Grund, diese Befreiung auf Dienstleistungen zu begrenzen, die von natürlichen Personen erbracht werden. Wenn Autoren, Künstler oder Interpreten zum Zweck der gewerblichen Verwertung ihrer Werke juristische Personen gründen wollen, verlangen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität sowie das Erfordernis der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, daß sie in bezug auf die Mehrwertsteuer nicht anders behandelt werden als die, die sich entschlossen haben, keine derartige Form anzunehmen. Auch werden wahrscheinlich die meisten Filme wegen der im allgemeinen hohen Produktionskosten von Gesellschaften produziert werden. Eine Beschränkung des Geltungsbereichs der Befreiung auf natürliche Personen würde daher die Filmproduktion, einen sehr wichtigen modernen Absatzmarkt für die kollektive Erbringung von Dienstleistungen durch Autoren, Künstler und Interpreten, faktisch vom Anwendungsbereich dieser Befreiung ausschließen.

B — *Die zweite und die dritte Frage*

42. Zur zweiten und dritten Frage genügt es, darauf hinzuweisen, daß die Bestimmungen

44 — Linthorst (zitiert in Fußnote 43, Randnr. 20).

45 — Vgl. Rechtssache C-317/94 (Gibbs, Slg. 1996, I-5339, insbes. Randnr. 23).

der Sechsten Richtlinie nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes unmittelbare Wirkung haben können [46]. Dies gilt meines Erachtens erst recht für Artikel 6, der den Begriff „Dienstleistungen" definiert, um der in Artikel 2 Absatz 1 getroffenen Unterscheidung zwischen der steuerbaren Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen Wirkung zu verleihen, und Artikel 17, der das Recht auf Vorsteuerabzug betrifft. Der Eckstein des Mehrwertsteuersystems ist der, daß der Steuerpflichtige Mehrwertsteuer nur von der Differenz zwischen der Steuer, die in den Lieferungen der Gegenstände und Dienstleistungen, die er von seinen Lieferanten bezogen hat, enthalten ist, und der für seine eigenen Lieferungen geschuldeten Steuer entrichtet. Beide Bestimmungen sind nach ihrer Formulierung Mußvorschriften, und der Gerichtshof hat bereits zu Artikel 17 Absätze 1 und 2 ausgeführt, daß sie „den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum [lassen]" [47].

43. Der Skatterättsnämnde hat insbesondere gefragt, ob etwas Besonderes für den Fall zu gelten hat, daß sich ein Steuerpflichtiger unter Hinweis auf die unmittelbar wirksamen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie auf seine Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer beruft. Obwohl ein Steuerpflichtiger normalerweise nicht freiwillig versuchen wird, Steuern zu zahlen, ist das Mehrwertsteuersystem so ausgestaltet, daß die Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer für den Steuerpflichtigen bisweilen vorteilhaft ist. So hat Generalanwalt Darmon in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Lubbock Fine ausgeführt: „Wenn ein Steuerpflichtiger in bezug auf einen bestimmten Umsatz von der Steuer befreit ist, muß er ... auf den betreffenden Umsatz keine Steuer entrichten; er kann dann aber auch eine ihm früher in Rechnung gestellte Steuer nicht in Abzug bringen und nicht irgendeine steuerliche Belastung abwälzen" [48]. Folglich kann er, da „eine Befreiung von der Mehrwertsteuer ... zu einer Vergrößerung seiner steuerlichen Belastung führen [kann], ... daran interessiert sein, der Mehrwertsteuer unterworfen zu werden [49]". Es liegt somit nichts Ungebührliches darin, sich als Mehrwertsteuerpflichtiger eintragen lassen zu wollen.

44. Die dritte Frage des Skatterättsnämnde geht dahin, ob das Recht auf Vorsteuerabzug dadurch beeinträchtigt wird, daß der Steuerpflichtige in die von ihm getätigten Lieferungen keine Mehrwertsteuer eingeschlossen hat. Wie ich bereits ausgeführt habe, beruht das durch Artikel 17 der Sechsten Richtlinie anerkannte Recht auf Vorsteuerabzug wesentlich darauf, daß die Vorsteuer „nur abgezogen werden [kann], wenn die Gegenstände und Dienstleistungen, auf die sie erhoben wurde, ‚Preisbestandteile' eines steuerbaren Umsatzes sind" [50]. Entsprechend hat der Gerichtshof entschieden, daß, „wenn ein Steuerpflichtiger ... einem anderen Steuerpflichtigen Dienstleistungen erbringt, die dieser für einen steuerfreien Umsatz verwendet, ... der andere Steuerpflichtige [im allgemeinen] nicht berechtigt [ist], die entrichtete Vorsteuer abzuziehen" [51]. Schweden verweist

46 — Vgl. u. a. Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53), Rechtssache C-10/92 (Balocchi, Slg. 1993, I-5105) und Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz/Griechischer Staat, Slg. 1995, I-1883).

47 — BP Soupergaz (Randnr. 35).

48 — A. a. O., Nr. 29 der Schlußanträge.

49 — Ibid.

50 — Vgl. Nr. 9 der Schlußanträge des Generalanwalts Tesauro in der Rechtssache C-302/93 (Debouche, Slg. 1996, I-4495).

51 — Vgl. Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnr. 28) sowie Debouche (Randnr. 16).

darauf, daß die Antragstellerin, da die Überlassung der fraglichen Rechte nach schwedischem Recht mehrwertsteuerfrei war, die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung gestellt hat, und trägt vor, wenn es der Antragstellerin nunmehr gestattet werden müßte, sich als Mehrwertsteuerpflichtige eintragen zu lassen und die Vorsteuer abzuziehen, würde die nachträgliche Erhebung der Mehrwertsteuer, die für die Überlassungen hätte in Rechnung gestellt werden müssen, wahrscheinlich sehr schwierig werden. Unter diesen Umständen würde die Gewährung des Rechts auf Vorsteuerabzug gegen Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie verstoßen. Dem kann ich nicht zustimmen.

45. Aus den Gründen, die ich bereits in den Nummern 35 bis 40 dargelegt habe, war die Übertragung von Rechten an Filmwerken niemals von der Mehrwertsteuer befreit. Umsätze wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, waren also immer der Mehrwertsteuer unterworfen. Nach dem klaren und unzweideutigen Wortlaut des Artikels 17 Absatz 2 kann der Steuerpflichtige, wenn er die Gegenstände und Dienstleistungen, die zur Entstehung der Vorsteuer geführt haben, für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben.

46. Es scheint, als wolle Schweden geltend machen, daß dieses Ergebnis es einem Steuerpflichtigen wie der Antragstellerin ermöglichen würde, den besten Teil aus beiden Systemen zu erlangen, nämlich den Vorteil, ihre Vorsteuer abziehen zu können, ohne zugleich zur Entrichtung der Mehrwertsteuer auf ihre Erträge verpflichtet zu sein. Diese Sorge ist unberechtigt. Die Antragstellerin wird die entrichtete Steuer nur in genau demselben Umfang wie alle anderen Mehrwertsteuerpflichtigen von der geschuldeten Steuer abziehen können: Der Betrag, dessen Erstattung sie nach Artikel 18 der Richtlinie, der die „Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug" regelt, wird verlangen können, wird somit nur der sein, um den die entrichtete Steuer die geschuldete Steuer übersteigt. Es wird somit von ihr verlangt werden, die Mehrwertsteuer auf ihre Lieferungen zu erklären, egal, ob sie sie ihren Kunden für die in Rede stehenden Übertragungen in Rechnung gestellt hat oder nicht. Darüber hinaus ist es nicht Sache der Antragstellerin, sicherzustellen, daß die Mehrwertsteuer, die in den Preis der Überlassungen hätte eingeschlossen werden müssen, tatsächlich als Vorsteuer in der Mehrwertsteuererklärung der Empfänger erscheint. Soweit diese in Schweden als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen sind, ist es ihre Sache, den Vorsteuerabzug geltend zu machen [52].

47. Ich schlage dem Gerichtshof deshalb vor, auf die dritte Frage zu antworten, daß der Umstand, daß ein Steuerpflichtiger den Betrag der Mehrwertsteuer bei der Berechnung des Preises für die Übertragung von ausschließlichen Filmvorführungsrechten nicht dem Preis hinzugefügt hat, nicht das Recht dieses Steuerpflichtigen, der die fragliche Übertragung vorgenommen hat, beeinträchtigt, von der Mehrwertsteuer, die er für diese Übertragungen hätte entrichten müssen, den Mehrwertsteueranteil der Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm zum Zweck der Produktion der Filme, die Gegenstand der Überlassungen waren, geliefert worden sind.

52 — Diejenigen Empfänger, die nicht in Schweden als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen waren, wären — da die Übertragungen in Schweden der Mehrwertsteuer hätten unterworfen werden müssen —, wenn sie Mehrwertsteuer entrichtet hätten, berechtigt gewesen, Erstattung gemäß Artikel 7 Absatz 4 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. 1979, L 331, S. 11) zu verlangen. Die Gesamteinnahmen Schwedens aus der Mehrwertsteuer werden somit nicht dadurch gemindert, daß keine Mehrwertsteuer entrichtet worden ist.

V — Ergebnis

48. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Skatterättsnämnde vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Übertragung von Filmvorführungsrechten durch ein Filmproduktionsunternehmen fällt nicht in den Geltungsbereich der vorläufigen Befreiung gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b in Verbindung mit Nummer 2 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

2. Eine Person, die steuerpflichtige Übertragungen ausschließlicher Filmvorführungsrechte vornimmt, kann sich gegenüber einer nationalen Steuerbehörde, die es ihr nicht gestatten will, eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben und dabei den auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die sie für die Produktion dieser Filme benutzt hat, entfallenden Mehrwertsteueranteil von der Mehrwertsteuer abzuziehen, die in den für die Übertragung dieser Rechte berechneten Preis hätte eingeschlossen werden müssen, auf die Artikel 2 Absatz 1, 6 Absatz 1 und 17 der Sechsten Richtlinie des Rates berufen.

3. Der Umstand, daß ein Steuerpflichtiger den Betrag der Mehrwertsteuer bei der Berechnung des Preises für die Übertragung von ausschließlichen Filmvorführungsrechten nicht dem Preis hinzugefügt hat, beeinträchtigt nicht das Recht dieses Steuerpflichtigen, der die fragliche Übertragung vorgenommen hat, von der Mehrwertsteuer, die er für diese Übertragungen hätte entrichten müssen, den auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm zum Zweck der Produktion der Filme, die Gegenstand der Übertragungen waren, geliefert worden sind, entfallenden Mehrwertsteueranteil abzuziehen.