|

62000J0144

Urteil des Gerichtshofes (Sechste Kammer) vom 3. April 2003. - Strafverfahren gegen Matthias Hoffmann. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Bundesgerichtshof - Deutschland. - Mehrwertsteuer - Sechste Richtlinie - Steuerbefreiung bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten - Einrichtung - Begriff - Leistungen, die von einer natürlichen Personen erbracht werden - Kulturelle Dienstleistungen eines Solisten. - Rechtssache C-144/00.

Sammlung der Rechtsprechung 2003 Seite I-02921

Leitsätze
Parteien
Entscheidungsgründe
Kostenentscheidung
Tenor

Schlüsselwörter

1. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie - Befreiung bestimmter kultureller Dienstleistungen - Andere anerkannte Einrichtungen" - Begriff - Als Einzelkünstler auftretende Solisten - Einbeziehung

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n)

2. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie - Einschränkungen, die sich aus Artikel 13 Teil A ergeben - Fehlen

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil A)

Leitsätze

1. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie 77/388 über die Befreiung bestimmter kultureller Dienstleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden, von der Mehrwertsteuer ist dahin auszulegen, dass der Begriff der anderen ... anerkannten Einrichtungen" als Einzelkünstler auftretende Solisten nicht ausschließt.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es nämlich, dass Einzelkünstler, sobald der kulturelle Charakter ihrer Leistungen anerkannt ist, nicht ebenso wie kulturelle Gruppen als Einrichtungen angesehen werden können, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts

gleichgestellt sind, die bestimmte von dieser Bestimmung erfasste kulturelle Dienstleistungen anbieten.

(vgl. Randnrn. 27, 30, Tenor 1)

2. Aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie 77/388 Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" als solcher ergeben sich keine Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung. Mögliche Einschränkungen der Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen können nur im Rahmen der Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 2 über die Befugnis der Mitgliedstaaten, die Steuerbefreiung von bestimmten Bedingungen abhängig zu machen, bzw. ihre Verpflichtung, bestimmte Leistungen von dieser Steuerbefreiung auszuschließen, erfolgen.

(vgl. Randnrn. 37, 39-40, Tenor 2)

Parteien

In der Rechtssache C-144/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom deutschen Bundesgerichtshof in dem bei diesem anhängigen Strafverfahren gegen

Matthias Hoffmann

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-P. Puissechet (Berichterstatler), der Richter R. Schintgen und V. Skouris, der Richterin F. Macken sowie des Richters J. N. Cunha Rodrigues,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- von Herrn Hoffmann, vertreten durch Steuerberater A. J. Rädler und Rechtsanwalt M. Lausterer,

- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und T. Jürgensen als Bevollmächtigte,

- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra als Bevollmächtigten,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von A. Robertson, Barrister,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch G. Wilms und K. Gross als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn Hoffmann, vertreten durch A. J. Rädler und M. Lausterer, der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch G. Wilms und K. Gross, in der Sitzung vom 3. Oktober 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. November 2002

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Der Bundesgerichtshof hat mit Beschluss vom 5. April 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 17. April 2000, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Revisionsverfahren, das der Konzertveranstalter Hoffmann gegen seine strafrechtliche Verurteilung u. a. dafür, dass er die Mehrwertsteuer auf Gagen, die er drei in Deutschland aufgetretenen Gesangssolisten gezahlt hat, nicht abgeführt hat, vor dem Bundesgerichtshof angestrengt hat.

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 13 der Sechsten Richtlinie regelt bestimmte Befreiungen von der Mehrwertsteuer. Er bestimmt u. a.:

A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden;

...

(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstabe ... n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.
- Es müssen Preise angewandt werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewandt werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.
- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

b) Von der in Absatz 1 Buchstabe ... n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

- sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;
- sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

..."

Nationales Recht

4 Das Umsatzsteuergesetz (UStG) enthält einen mit Steuerbefreiung bei Lieferungen und sonstigen Leistungen" überschriebenen § 4, in dem es u. a. heißt:

... sind steuerfrei:

...

20. a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und der Gartenbaukunst. Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen ...

b) die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden;

..."

5 § 18 Absatz 8 Nummer 1 UStG Besteuerungsverfahren" bestimmt:

Zur Sicherung des Steueranspruchs kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, dass die Steuer für folgende Umsätze im Abzugsverfahren durch den Leistungsempfänger zu entrichten ist:

1. Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers".

6 Ein solches Verfahren wurde in der Bundesrepublik Deutschland tatsächlich eingeführt.

7 In den Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) ist in Bezug auf die gemäß § 4 Nummer 20 UStG von der Steuer befreiten Personen geregelt:

(1) Zu den Orchestern, Kammermusikensembles und Chören gehören alle Musiker- und Gesangsgruppen, die aus zwei oder mehr Mitwirkenden bestehen. Auf die Art der Musik kommt es nicht an. Auch Musikgruppen aus dem Bereich der Unterhaltungsmusik können deshalb unter die Vorschrift fallen.

(2) Die Steuerbefreiung für die Aufführung von Konzerten wird durch die Mitwirkung von Solisten nicht ausgeschlossen, wenn der Gesamtcharakter der Darbietung als Konzert erhalten bleibt. Diese Voraussetzung kann z. B. bei der Aufführung von Oratorienkonzerten als erfüllt angesehen werden. Das gilt entsprechend für die Veranstaltung von Konzerten (§ 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG)."

Ausgangsrechtsstreit und Vorabentscheidungsfragen

8 Herr Hoffmann organisierte die Welttournee von drei großen, nicht in Deutschland ansässigen Gesangssolisten, die in einer Reihe von Konzerten gemeinsam auftraten. Für die beiden in Deutschland veranstalteten Konzerte erhielt er Bescheinigungen der zuständigen Kulturbehörden darüber, dass die Veranstaltungsumsätze "solchen nach § 4 Nummer 20 Buchstabe a UStG gleichwertig" seien. Die deutsche Regierung hat im Rahmen des vorliegenden Verfahrens jedoch klargestellt, dass die Steuerbehörden in der Frage, ob die drei Solisten jeder für sich eine "Einrichtung" im Sinne dieser Bestimmung darstellten, durch diese Bescheinigungen nicht gebunden gewesen seien.

9 Herr Hoffmann behielt von den an die drei Solisten gezahlten Gagen keinen der Umsatzsteuer entsprechenden Betrag ein und führte diese Steuer nicht ab. Insbesondere aufgrund dieses Sachverhalts wurde gegen ihn vor dem Landgericht Mannheim (Deutschland) Anklage wegen Steuerhinterziehung erhoben. Zu seiner Verteidigung berief er sich darauf, dass er angesichts der Bescheinigungen, die ihm von den Kulturbehörden erteilt worden seien, auf die Gagen der drei Solisten keine Umsatzsteuer habe entrichten müssen.

10 Mit Urteil vom 22. Dezember 1998 verurteilte das Landgericht Herrn Hoffmann zu einer Freiheitsstrafe.

11 Das Landgericht entschied, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 20 Buchstabe a UStG bei den Leistungen der drei Künstler nicht gegeben sei, da diese als Solisten aufgetreten seien und die Steuerbefreiung nur "Einrichtungen" erfasse, was Einzelkünstler ausschließe. Das Landgericht war der Ansicht, dass bei den betreffenden Auftritten die jeweilige Einzelpersönlichkeit der Künstler und nicht die Gesamtdarbietung im Vordergrund gestanden habe und dass das musikalische Arrangement auf den Vortrag des einzelnen Künstlers zugeschnitten gewesen sei. Das Landgericht stellte außerdem fest, dass individuelle Verträge mit jedem einzelnen Künstler geschlossen worden seien, so dass die erbrachte Leistung nicht die eines Duos oder Trios

gewesen sei.

12 Das Landgericht sah in seiner Auslegung von § 4 Nummer 20 Buchstabe a UStG keinen Verstoß gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie. Artikel 13 Teil A Absatz 2 dieser Richtlinie stelle es nämlich in das Ermessen der Mitgliedstaaten, die Steuerbefreiung kultureller Dienstleistungen, die von anderen als öffentlich-rechtlichen Einrichtungen erbracht würden, von Bedingungen abhängig zu machen, etwa davon, dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt werden dürfe oder die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenhalber erfolgen müssten. Der Gemeinschaftsgesetzgeber habe somit in erster Linie wirtschaftlich schwache und in besonderem Maß dem Gemeinwohl verpflichtete Einrichtungen als einer Befreiung von der Umsatzsteuer würdig angesehen. Mithin stehe es den Mitgliedstaaten frei, die nach der Sechsten Richtlinie zulässigen Ausnahmen voll auszuschöpfen, und die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie könnten keinesfalls für natürliche Personen gelten.

13 Herr Hoffmann legte gegen das Urteil des Landgerichts Revision zum Bundesgerichtshof ein und trug im Wesentlichen vor, dass die Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für Solisten eine mit dem Gemeinschaftsrecht nicht zu vereinbarende Diskriminierung darstelle.

14 Hierzu weist der Bundesgerichtshof darauf hin, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947) zu Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie entschieden habe, dass der dort verwendete Begriff "Einrichtung" weit genug sei, um auch natürliche Personen zu erfassen. Er lege zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe, die eine bestimmte Funktion erfülle; dieses Merkmal könne aber nicht nur auf juristische Personen zutreffen, sondern auch auf eine oder mehrere natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben.

15 Für den Bundesgerichtshof liegt es nahe, den Begriff der "anerkannten Einrichtungen" in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie in gleicher Weise auszulegen mit der Folge, dass auch die Auftritte von Solisten als natürlichen Personen unter die Befreiung von der Mehrwertsteuer fallen könnten. Außerdem verbiete auch der vom Gerichtshof im Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95 (Fischer, Slg. 1998, I-3369) erwähnte, dem Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirkten, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt würden.

16 Der Bundesgerichtshof hat daher beschlossen, dem Gerichtshof die folgenden Vorabentscheidungsfragen vorzulegen:

1. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n 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 (ABL. L 145, S. 1) dahin auszulegen, dass der dort verwendete Begriff der anderen ... anerkannten Einrichtung" auch einen Solisten erfasst, der kulturelle Dienstleistungen erbringt?

2. Falls Frage 1 bejaht wird:

Ergeben sich Einschränkungen aus der in Artikel 13 Teil A gewählten Überschrift ... dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten", etwa wenn die Solisteneinsätze vorrangig Vermarktungszwecken dienen?

Zur ersten Frage

17 Herr Hoffmann und die Kommission tragen vor, dass der Gerichtshof im Urteil Gregg seine frühere, sich aus dem Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341) ergebende Rechtsprechung, wonach die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auf juristische Personen beschränkt sei, aufgegeben habe. Sie heben insbesondere hervor, dass der Gerichtshof in Randnummer 18 des Urteils Gregg davon ausgegangen sei, dass der Begriff der Einrichtung eine abgegrenzte Einheit bezeichne, die eine bestimmte Funktion erfülle; dabei handele sich um ein Merkmal, das ebenso gut auf juristische Personen wie auch auf eine oder mehrere natürliche Personen zutreffen könne, die ein Unternehmen betrieben. In den Randnummern 19 und 20 des Urteils habe der Gerichtshof ferner ausgeführt, dass diese Auslegung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Einklang stehe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege und verbiete, dass Wirtschaftsteilnehmer, die in einem gleichen Umfeld die gleichen Umsätze bewirkten, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt würden. Herr Hoffmann und die Kommission vertreten daher die Ansicht, dass Solisten Einrichtungen im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie sein könnten.

18 Nach Ansicht der deutschen und der niederländischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass die Steuerbefreiungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung der Umsatzsteuer unterliege (Urteile vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 20, und Gregg, Randnr. 12).

19 Wortlaut und Systematik des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie zeigten aber, dass nur bestimmte kulturelle Dienstleistungen und damit eng verbundene Lieferungen von Gegenständen von der Umsatzsteuer befreit werden könnten. Zudem müssten diese Dienstleistungen von spezifischen Einrichtungen erbracht werden, wobei die Mitgliedstaaten über einen Beurteilungsspielraum verfügten, welche nicht öffentlich-rechtlichen Einrichtungen sie anerkannten.

20 Der Gerichtshof habe im Urteil Gregg den Begriff Einrichtung zwar auf natürliche Personen erstreckt, um den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu verletzen; er habe jedoch keine allgemeine Gleichstellung von natürlichen Personen mit anerkannten Einrichtungen vorgenommen. Er habe ausgeführt, dass natürliche Personen nur dann Einrichtungen im Sinne der in Rede stehenden Bestimmungen sein könnten, wenn sie für ihre Tätigkeit eine Gesamtheit von Personal- und Sachmitteln einsetzten. Ein Solist könne demnach nicht als Einrichtung angesehen werden, weil ihm im Gegensatz zu einem Chor, einem Orchester oder einem Kammermusikensemble ersichtlich eine Gesamtheit von Personal- und Sachmitteln sowie eine entsprechende Organisationsstruktur fehle.

21 Selbst wenn man schließlich annehme, dass auch Solisten als Einrichtungen angesehen werden könnten, sei der den Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie zustehende Beurteilungsspielraum zu beachten. Da die Umsatzsteuerbefreiung von Einrichtungen, die nicht solche des öffentlichen Rechts seien, ausdrücklich von einer Anerkennung durch den Mitgliedstaat abhängig sei, könne der nationale Gesetzgeber Einzelkünstler von ihr ausschließen.

22 Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität stehe dem nicht entgegen. Eine Wettbewerbsverzerrung läge nämlich nur dann vor, wenn gleichartige kulturelle Dienstleistungen ohne Rechtfertigung unterschiedlich behandelt würden. Die Leistungen von Solisten und "Einrichtungen" seien aber ihrer Natur nach unterschiedlich. Die Leistungen eines Solisten seien höchstpersönliche Leistungen und hingen mit seinem Bekanntheitsgrad zusammen; sie seien daher mit denen von Chören, Orchestern oder Kammermusikensembles nicht vergleichbar.

23 Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie erlaube es den Mitgliedstaaten, eine oder mehrere der dort aufgeführten Bedingungen den Einrichtungen aufzuerlegen, die die Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie in Anspruch nehmen wollten. Die ersten beiden dieser Bedingungen (kein Streben nach systematischer Gewinnerzielung und Ehrenamtlichkeit der mit der Leitung und der Verwaltung betrauten Personen) verdeutlichten, dass der Begriff "Einrichtungen" solche Einrichtungen meine, die Dienstleistungen im Gemeinwohlinteresse erbrächten, und nicht einen Einzelnen, der diese Tätigkeit im Eigeninteresse ausübe. Dass kein Gewinn erzielt werde, sei eine Voraussetzung, die auf einen Einzelnen, der einer privaten Tätigkeit nachgehe, nicht anwendbar sei. Es sei auch nicht denkbar, dass ein Einzelner auf im Wesentlichen freiwilliger Basis von einer Person geleitet und verwaltet" werde, die kein unmittelbares finanzielles Interesse an dessen Tätigkeiten habe.

24 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Randnummer 17 des Urteils Gregg zu Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie betreffend soziale und Pflegeleistungen ausgeführt hat, dass der Begriff "Einrichtung" grundsätzlich weit genug ist, um auch natürliche Personen zu erfassen, und dass die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen nicht auf Umsätze juristischer Personen beschränkt sind, sondern sich auch auf Umsätze natürlicher Personen erstrecken können. In Randnummer 18 dieses Urteils hat der Gerichtshof dargelegt, dass der Begriff "Einrichtung" zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahelegt, die eine bestimmte Funktion erfüllt, dass dieses Merkmal aber auch von einer oder mehreren natürlichen Personen, die ein Unternehmen betreiben, erfüllt wird.

25 Es gibt keinen Grund, der bei von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie erfassten kulturellen Dienstleistungen ein Abweichen von dieser Beurteilung im Hinblick auf Künstler rechtfertigt, die wie Gesangssolisten eine Einzelleistung erbringen.

26 Insbesondere können solche Künstler wie eine kulturelle Gruppe ihre Tätigkeit hauptberuflich, nebenberuflich oder aus Liebhaberei ausüben und dabei entweder Gewinn erzielen oder ehrenamtlich, gegebenenfalls gegen bloße Aufwandsentschädigung, handeln. In diesen verschiedenen Fällen erscheint der Künstler, selbst wenn er seine Leistung nur mit seinen eigenen Mitteln bestreitet und unabhängig von der Rechtsform, die er für seine Tätigkeit gewählt hat, als abgegrenzte Einheit, die ebenso wie eine kulturelle Gruppe eine kulturelle Funktion erfüllt.

27 Folglich verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Einzelkünstler, sobald der kulturelle Charakter ihrer Leistungen anerkannt ist, nicht ebenso wie kulturelle Gruppen als Einrichtungen angesehen werden können, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts gleichgestellt sind, die bestimmte von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie erfasste kulturelle Dienstleistungen anbieten.

28 Im Rahmen der Anwendung des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten, wenn sie dies wünschen, für Einzelkünstler wie auch für kulturelle Gruppen die Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n für bestimmte kulturelle Dienstleistungen von einer oder mehreren der dort vorgesehenen Bedingungen abhängig machen, und zwar u. a. davon, dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und dass die betreffenden kulturellen Dienstleistungen im Wesentlichen ehrenamtlich veranstaltet werden.

29 Zudem müssen die Mitgliedstaaten, wenn sie der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie genannten Verpflichtung nachkommen, von der Steuerbefreiung Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen auszuschließen, die für die betreffende kulturelle Tätigkeit nicht unerlässlich oder im Wesentlichen dazu bestimmt sind, den Betroffenen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden, Einzelkünstler genauso behandeln wie kulturelle Gruppen.

30 Auf die erste Frage ist demnach zu antworten, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Begriff der anderen ... anerkannten Einrichtungen" als Einzelkünstler auftretende Solisten nicht ausschließt.

Zur zweiten Frage

31 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob sich aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" als solcher Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung ergeben, etwa wenn die in Rede stehenden Leistungen hauptsächlich zu Vermarktungszwecken erbracht werden.

32 Nach Ansicht von Herrn Hoffmann können die Mitgliedstaaten Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht so anwenden, dass sie andere Kriterien für die Versagung der Steuerbefreiung einführen als eben die in dieser Bestimmung vorgesehenen. Zudem sei bei der Einführung von Versagungskriterien der Grundsatz der Gleichbehandlung zu beachten wie u. a. aus dem Urteil vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-36/99 (*Idéal tourisme*, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 36) hervorgehe.

33 Die deutsche Regierung trägt vor, aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie als solcher ergebe sich für die Mitgliedstaaten keine Einschränkung bei der Wahl der Einrichtungen, die die Anerkennung erhalten könnten, die ihnen den Anspruch auf Umsatzsteuerbefreiung eröffne.

34 Die niederländische Regierung vertritt die Meinung, es sei möglich, kulturelle Einrichtungen, die Vermarktungszwecke verfolgten, aufgrund von Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie, der bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" betreffe, von der Steuerbefreiung auszuschließen, da nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n die Begünstigten von den Mitgliedstaaten anerkannt sein müssten und diese eine solche Anerkennung verweigern könnten. Zudem könnten die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 der Sechsten Richtlinie die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen, die nicht solche des öffentlichen Rechts seien, von der Bedingung abhängig machen, dass sie keine systematische Gewinnerzielung anstrebten.

35 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs weist die Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie darauf hin, dass die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen auf dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu beschränken seien. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie sollte daher eng dahin ausgelegt werden, dass nur solche kulturelle Tätigkeiten unter die Befreiung fielen, deren Ausübung dem

Gemeinwohl diene, nicht aber solche, die allein zum Zweck der Gewinnerzielung ausgeübt würden.

36 Die Kommission weist darauf hin, dass die Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie Einschränkungen bei der Steuerbefreiung für Einrichtungen vorsehen könnten, die systematische Gewinnerzielung anstreben. Überdies ergäben sich aus Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie, etwa wenn die Steuerbefreiung den Wettbewerb verzerren könne. Es obliege dem vorlegenden Gericht, im Ausgangsverfahren zu überprüfen, ob die betreffenden Veranstaltungen dazu bestimmt gewesen seien, dem Geschäftsbetrieb von Herrn Hoffmann zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, ob dieser im Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen gestanden habe, die mehrwertsteuerpflichtig seien, und ob die Gewährung der Steuerbefreiung den Wettbewerb verzerren würde.

37 Hierzu ist festzustellen, dass sich aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" als solcher keine Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung ergeben.

38 Zum einen regelt nämlich Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie genau, welche Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, welche die Mitgliedstaaten befreien können und welche nicht von der Steuer befreit werden können sowie die Bedingungen, unter denen die Mitgliedstaaten Tätigkeiten besteuern dürfen, die von der Steuer befreit werden können. Außerdem schließt, wie Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a bestätigt, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben, der kommerzielle Charakter einer Tätigkeit im Rahmen des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht aus, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt.

39 Mögliche Einschränkungen der Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie können, wie in den Randnummern 28 und 29 des vorliegenden Urteils dargelegt, nur im Rahmen der Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 2 erfolgen.

40 Auf die zweite Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass sich aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie als solcher keine Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung ergeben.

Kostenentscheidung

Kosten

41 Die Auslagen der deutschen und der niederländischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Bundesgerichtshof mit Beschluss vom 5. April 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n 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 ist dahin auszulegen, dass der Begriff der anderen ... anerkannten Einrichtungen" als Einzelkünstler auftretende Solisten nicht ausschließt.

2. Aus der Überschrift des Artikels 13 Teil A dieser Richtlinie als solcher ergeben sich keine Einschränkungen der Möglichkeiten der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung.