

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
A. LA PERGOLA

van 24 oktober 1996 *

1. Bij beschikking van 21 maart 1995 heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat artikel 4, lid 5, vierde alinea, van richtlijn 77/388/EEG de Lid-Staten toe, van belasting vrijgestelde werkzaamheden, ten aanzien waarvan evenwel voor belastingheffing kan worden gekozen, in het geval van publiekrechtelijke lichamen te behandelen als werkzaamheden die zij 'als overheid' verrichten, hoewel zij die werkzaamheden onder dezelfde juridische voorwaarden en op dezelfde wijze als particuliere marktdeelnemers verrichten?

2) Bij een ontkennend antwoord op de eerste vraag: kan het in artikel 13, C, tweede alinea, van richtlijn 77/388/EEG bedoelde recht om voor belastingheffing te kiezen, zodanig worden beperkt, dat handelingen in de zin van artikel 13, C, eerste alinea, van richtlijn 77/388/EEG slechts onder bepaalde voorwaarden als ondernemersactiviteiten worden behandeld, wanneer zij door publiekrechtelijke lichamen worden verricht?

3) Indien ook deze vraag ontkennend moet worden beantwoord: kan een publiek-

rechtelijk lichaam zich ook met een rechtstreeks beroep op artikel 4, leden 1 en 2, juncto lid 5, van richtlijn 77/388/EEG tegen toepassing van een nationale bepaling verzetten, wanneer de toepassing van deze regeling van de richtlijn via de aftrek van voorbelasting weliswaar indirect een gunstig, maar voor het overige een nadelig effect heeft?”

2. De feiten die tot de prejudiciële vragen hebben geleid, kunnen aldus worden samengevat. Marktgemeinde Welden (hierna: „gemeente”) is een Duitse gemeente die een gebouw heeft opgetrokken, waarvan de lokalen door de gemeente zelf werden verhuurd aan een andere marktdeelnemer die daarin een bedrijf uitoefent.

Overeenkomstig de Duitse wettelijke regeling zag de gemeente af van de overigens voor haar huuropbrengsten voorziene vrijstelling van de omzetbelasting. Dit deed zij wel te verstaan om de omzetbelasting, die zij destijds over de bouwkosten van het gebouw had betaald, als voorbelasting te kunnen aftrekken. Het Finanzamt, de belasting-administratie, wees het verzoek om aftrek echter af, op grond dat de gemeente bij de verhuur van een onroerend goed geen commerciële activiteit had uitgeoefend en dus

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

volgens de nationale wet niet als onderneming was aan te merken. Bijgevolg was de gemeente niet BTW-plichtig en kon zij dus ook niet afzien van de voor verhuur voorziene vrijstelling. Het Finanzgericht wees het door de gemeente ingestelde beroep toe en kende haar op grond van richtlijn 77/388/EEG¹ (hierna: „Zesde richtlijn”) de hoedanigheid van ondernemer toe. De nationale rechter was van mening, dat volgens de communautaire regeling een publiekrechtelijk lichaam de hoedanigheid van ondernemer slechts kan worden ontzegd, indien dit lichaam handelt als overheid. Dat was in casu niet het geval, daar de gemeente als een particuliere marktdeelnemer had gehandeld. Zij had dus de hoedanigheid van ondernemer en kon zich als zodanig op de bepalingen van de Zesde richtlijn beroepen.

Het Finanzamt stelde tegen deze uitspraak „Revision” in. De verwijzende rechter heeft derhalve het Hof voornoemde vragen gesteld.

De eerste prejudiciële vraag

3. Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen, of de betrokken Lid-Staat een gemeente

die een onroerend goed verhuurt, voor de toepassing van de Zesde richtlijn van de groep belastingplichtigen kan uitsluiten. De Commissie stelt een ontkennend antwoord voor en verwijst om te beginnen naar artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat luidt: „De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.” Volgens vaste rechtspraak van het Hof, zo stelt de Commissie, moet deze bepaling aldus worden uitgelegd, dat „werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen 'als overheid' verricht (...), die werkzaamheden zijn welke door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten”. De bepaling sluit dus „de niet-belastingplichtigheid uit voor die werkzaamheden die zij niet als subjecten van publiek recht, doch als particuliere marktdeelnemers verrichten”.² Daar de gemeente in casu een onroerend goed op dezelfde wijze als elke particuliere marktdeelnemer heeft verhuurd, kan de nationale wet haar niet van de belastingplicht overeenkomstig de Zesde richtlijn uitsluiten.

4. Dit betoog overtuigt niet. Het lijkt geen twijfel, dat een publiekrechtelijk lichaam

¹ — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

² — Arresten van 17 oktober 1989 (gevoegde zaken 231/87 en 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e. a., Jurispr. 1989, blz. 3233, r. o. 15 en 19) en 15 mei 1990 (zaak C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino, Jurispr. 1990, blz. I-1869, r. o. 10).

onderworpen moet zijn aan het stelsel dat de Zesde richtlijn heeft ingevoerd voor de werkzaamheden die door dit lichaam privaatrechtelijk worden verricht. Het Hof heeft dit punt in de door de Commissie aangehaalde arresten reeds verduidelijkt en daarop behoeft niet nader te worden ingegaan. Het in casu relevante probleem ligt echter anders. De verhuur van onroerend goed valt namelijk onder de krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn vrijgestelde werkzaamheden. Artikel 4, lid 5, vierde alinea, bepaalt: „De Lid-Staten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen” — uiteraard nog steeds voor de bijzondere fiscale doeleinden waarom het in casu gaat — „die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.” Ingevolge die bepaling kan de Lid-Staat dus een openbaar lichaam dat een vrijgestelde werkzaamheid — zoals de verhuur van onroerend goed juist is — verricht, van de groep van belastingplichtigen uitsluiten.

5. De Commissie brengt daartegen echter in, dat artikel 4, lid 5, vierde alinea, aldus moet worden uitgelegd, dat het in deze bepaling genoemde beginsel van niet-belastingplichtigheid enkel kan worden toegepast met betrekking tot krachtens artikel 13 vrijgestelde werkzaamheden die nauw verband houden met de uitoefening van openbaar gezag. Dit argument bevreemdt mij echter. Indien de in artikel 13 genoemde werkzaamheden een uiting zijn van openbaar gezag, volgt de behandeling van het publiekrechtelijke lichaam dat dit gezag uitoefent, als niet-belastingplichtige uit het in artikel 4, lid 5, eerste alinea, neergelegde algemene beginsel. In dat geval behoeft geen beroep te worden gedaan op artikel 4, lid 5, vierde alinea. Wordt de redenering van

de Commissie gevolgd, dan zou deze bepaling volstrekt overbodig zijn. De bepaling heeft echter zin, indien wordt aangenomen, dat zij de betrokken Lid-Staat de mogelijkheid heeft willen bieden om publiekrechtelijke rechtspersonen die uit hoofde van de artikelen 13 of 28 vrijgestelde werkzaamheden verrichten, van de belastingplicht uit te sluiten. Deze keuze, waarin de richtlijn niet ingrijpt, wordt dus aan de nationale wetgever overgelaten. Overigens is de inhoud van de bepaling duidelijk: zij maakt geen enkel onderscheid binnen de verschillende in artikel 13 opgesomde werkzaamheden.³

Ik ben derhalve van mening, dat artikel 4, lid 5, vierde alinea, aldus moet worden uitgelegd, dat het de Lid-Staten met betrekking tot de vrijgestelde werkzaamheden de mogelijkheid biedt, publiekrechtelijke lichamen die dergelijke werkzaamheden verrichten, van de belastingplicht uit hoofde van het stelsel van de Zesde richtlijn uit te sluiten.

6. De tweede en de derde vraag zijn subsidiair gesteld, voor het geval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord. Gezien het voorgestelde antwoord, behoeven zij dus niet te worden onderzocht.

3 — De omstandigheid dat de betrokkene ten aanzien van een aantal overeenkomstig artikel 13 vrijgestelde werkzaamheden voor belastingheffing kan kiezen, is volgens mij volstrekt irrelevant. Een dergelijke mogelijkheid berust namelijk op de onderstelling dat de betrokkene „belastingplichtig” in de zin van de Zesde richtlijn is en zich derhalve op de betrokken bepalingen kan beroepen. Indien echter — zoals in casu het geval is — de marktdelnemer niet tot de belastingplichtigen behoort, kan er zeker geen sprake zijn van de mogelijkheid om voor belastingheffing te opteren.

Conclusie

Op grond van het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging de vragen van het Bundesgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de betrokken Lid-Staat een publiekrechtelijk lichaam dat vrijgestelde werkzaamheden in de zin van artikel 13 van deze richtlijn verricht, als niet belastingplichtig in de zin van deze richtlijn kan behandelen. Dienaangaande is het irrelevant, of het deze werkzaamheden onder dezelfde juridische voorwaarden verricht als een particuliere markt-deelnemer.”