CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO van 28 maart 1990 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Alle partijen die in deze zaak schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, hebben gewezen op de gelijkenis tussen de hier gestelde prejudiciële vragen en die in de gevoegde zaken 231/87 en 129/88. Het Hof heeft deze vragen dus reeds goeddeels — zo niet volledig — beantwoord in zijn arrest van 17 oktober 1989 in voormelde zaken.

2. Bij nadere beschouwing blijkt zelfs, dat de thans gestelde vragen, alsmede de motivering ervan, voor een deel in dezelfde bewoordingen zijn gesteld als de vragen 2 a tot en met d in zaak 129/88. Zij zijn overigens van dezelfde nationale rechter afkomstig. Het belangrijkste — zo niet enige — verschil is de verwijzing naar het begrip „bestuurstaak", zoals dit met betrekking tot de verschillende gemeentelijke werkzaamheden is omschreven in het ter uitvoering van artikel 118 van de Italiaanse grondwet vastgestelde presidentieel decreet nr. 616 van 24 juli 1977.

3. Met zijn *eerste twee vragen* wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de Italiaanse wetgever als regel had moeten stellen, dat gemeenten niet belastingplichtig zijn voor de werkzaamheden die zij „als overheid" verrichten in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde BTW-richtlijn [1], door bij de omschrijving daarvan een verband te leggen met het eerdergenoemde begrip „bestuurstaak" (vraag a), en bijgevolg de gemeenten niet als belastingplichtig aan te merken voor hun werkzaamheden in het kader van hun „bestuurstaak" als omschreven in het nationale recht (vraag b).

4. Vergeleken met de voorgaande zaken gaat het, kort gezegd, in casu dus om de vraag, of het begrip „bestuurstaak" zoals omschreven in de Italiaanse wetgeving, een geldig criterium kan zijn om uit te maken, welke werkzaamheden de gemeenten „als overheid" verrichten.

5. In zijn arrest van 17 oktober 1989 verklaarde het Hof in antwoord op de eerste vraag voor recht:

„Het staat aan elke Lid-Staat de passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling [artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn] vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten."

In rechtsoverweging 18 van dat arrest had het Hof reeds gepreciseerd, dat de Lid-Staten

* Oorspronkelijke taal: Frans.

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).

„zich bij voorbeeld ertoe kunnen beperken in hun nationale wetgeving de in de Zesde Richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen, dan wel een lijst vast te stellen van de werkzaamheden waarvoor de publiekrechtelijke rechtssubjecten niet als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt".

6. De nationale wetgever mag die werkzaamheden stellig ook omschrijven aan de hand van een aan het nationale recht ontleend begrip (of uitdrukking) of onder verwijzing naar een reeds bestaande lijst, zoals het begrip „bestuurstaken" van de gemeenten of de lijst daarvan, doch een verplichting in die zin is er niet (vraag a). Maar wanneer hij dat doet, moet hij er wel voor zorgen, dat onder de aldus omschreven werkzaamheden er geen voorkomen die niet voldoen aan de door het Hof gegeven definitie van werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen „als overheid" worden verricht.

7. Het begrip door publiekrechtelijke lichamen „als overheid" verrichte werkzaamheden, is immers van gemeenschapsrechtelijke aard en bovendien specifiek voor de Zesde Richtlijn. Uit artikel 4, lid 5, eerste alinea, gezien in de context van de richtlijn, heeft het Hof afgeleid, dat aan de hand van de „modaliteiten van de uitoefening" van de activiteiten, de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen kan worden afgebakend (rechtsoverweging 15). Dit betekent, dat de draagwijdte ervan niet alleen afhangt van nationaalrechtelijke kwalificaties of begrippen, zeker niet wanneer deze — zoals in casu — aan andere dan het betrokken rechtsgebied zijn ontleend.

8. Dat een door een gemeente verrichte werkzaamheid onder de bij decreet nr. 616 omschreven „bestuurstaken" valt, noopt dus niet ipso facto tot de conclusie, dat zij niet aan belasting onderworpen is (vraag b).

9. Weliswaar oordeelde het Hof, dat het enige zekere criterium om de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen „als overheid" verrichten, te onderscheiden van die welke zij als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten, „het juridisch regiem [is] dat *naar nationaal recht* van toepassing is". Dat evenwel de draagwijdte van de regel van niet-belastingplichtigheid van het nationale recht afhangt, heeft niet te maken mat de kwalificatie van sommige werkzaamheden door dit nationale recht, doch enkel met de omstandigheid dat het nationale recht de publiekrechtelijke lichamen onder een specifiek — publiekrechtelijk — regiem, dat verschilt van dat voor de particuliere economische subjecten, met bepaalde werkzaamheden belast.

10. Ter terechtzitting is het probleem van de gemengde juridische regimes kort ter sprake gekomen; het gaat daarbij om situaties die deels door het publiekrecht (bij voorbeeld de akte van concessie) en deels door het privaatrecht (bij voorbeeld de overeenkomst betreffende de akte van concessie) worden beheerst. De gemeente Carpaneto is van mening, dat aan het publiekrechtelijk regiem de voorrang moet worden gegeven „wanneer daaraan het grootste gewicht toekomt". Volgens de Commissie moet ingevolge het beginsel „accessorium sequitur principale" de balans in alle gevallen doorslaan naar het publiekrechtelijke aspect van de werkzaamheid, zodat de betrokken werkzaamheid van de werkingssfeer van de BTW moet worden uitgesloten.

11. Het probleem is evenwel te ingewikkeld om er in het kader van deze zaak een standpunt over te kunnen bepalen. De complexiteit ervan blijkt met name hieruit, dat de Lid-Staten er uiteenlopende oplossingen voor hebben gevonden. Om bij het door de Commissie genoemde voorbeeld van de concessies te blijven: de ter zake uitvoerigste wetgeving blijkt die van het Groothertogdom Luxemburg te zijn. Deze bepaalt, dat geen BTW verschuldigd is over de verhuur en de concessie van standplaatsen en par-

keerplaatsen op de openbare weg, over de concessie van landings- en parkeerrechten op luchthavens, over de concessie van de exploitatie van een gemeenschappelijke antenne, en over de concessie van graven of grafkelders op begraafplaatsen. [2]

12. In de Franse wettelijke regeling daarentegen is geen van deze gevallen voorzien. Wél moet BTW worden betaald over de concessie van reclameborden (*Lamy fiscal*, 1988, deel 2, nr. 5019). Het Franse recht biedt ook een interessant voorbeeld van een geval waarin de regel „accessorium sequitur principale" niet lijkt op te gaan:

„De door berggemeenten eventueel geïnde bijdrage voor de toegang tot langlaufpistes en collectieve voorzieningen, is vrijgesteld van BTW. Is de inning van de bijdrage evenwel opgedragen aan een departementale, interdepartementale of regionale organisatie, dan moet over de eventueel daarvoor aan de organisatie betaalde vergoeding wél BTW worden afgedragen. Dit geldt ook dan, wanneer de vergoeding de vorm van een gemeentelijke subsidie heeft of wanneer zij door de organisatie wordt ingehouden op het bedrag van de geïnde bijdragen (inst. 10 september 1985, BO 31-17-83)" (*Lamy fiscal*, deel 2, nr. 5018).

13. Het is dus duidelijk, dat het probleem van de gemengde regimes niet met een paar woorden kan worden afgedaan. Aangezien het bovendien in de prejudiciële vragen niet aan de orde is gesteld, lijkt het mij niet opportuun, er thans op in te gaan.

2 — Règlement grand-ducal du 22 octobre 1979 relatif à l'assujettissement des collectivités de droit public à la taxe sur la valeur ajoutée, Mémoral A, blz. 15542.

14. Ter terechtzitting is ook de autonomie van de Italiaanse regio's ter sprake gekomen, alsook de omstandigheid dat één regio uitsluitend aan de gemeenten de mogelijkheid voorbehoudt om een bepaalde werkzaamheid onder een publiekrechtelijk regiem te verrichten, terwijl in andere regio's ook particulieren via privaatrechtelijke overeenkomsten die werkzaamheid kunnen verrichten.

15. Evenals de Commissie ben ik van mening, dat de nationale wetgever in een dergelijk geval gerechtigd is om, op basis van het criterium „concurrentievervalsing van enige betekenis", de betrokken werkzaamheden aan de BTW te onderwerpen, zelfs indien zij in bepaalde gedeelten van het land worden verricht „in het kader van het specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldende juridisch regiem", en zonder dat er op lokaal vlak enige concurrentievervalsing valt te bespeuren.

16. Maar wat dient in tussentijd de rechter te doen aan wie een dergelijk geval wordt voorgelegd ? Ook hier sluit ik mij aan bij de opvatting van de Commissie, dat die rechter de door de gemeente verrichte werkzaamheid aan BTW moet onderwerpen, indien hij tot de conclusie komt dat het anders zou komen tot concurrentievervalsing van enige betekenis tussen marktdeelnemers die zijn gevestigd in verschillende regio's van dezelfde Lid-Staat.

17. Nu dit probleem in de prejudiciële vragen echter evenmin aan de orde is gesteld, geloof ik niet, dat het Hof er in zijn antwoord op moet ingaan.

18. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, voor de beantwoording van de eerste twee vragen het antwoord op de eerste vraag in de gevoegde zaken 231/87 en 129/88 over te nemen, met de volgende toevoeging:

„De Lid-Staten zijn niet verplicht, bepaalde werkzaamheden van de BTW uit te sluiten op de enkele grond dat deze naar nationaal recht als ‚bestuurstaken' of op overeenkomstige wijze worden gekwalificeerd."

19. Voor de beantwoording van *vraag c* kan het Hof hetzij zonder meer terugvallen op het in punt 2 van het dictum van zijn arrest in de gevoegde zaken 231/87 en 129/88 gegeven antwoord, hetzij dit antwoord enigszins anders formuleren ten einde het beter te doen aansluiten bij de uitdrukkelijke bedoeling van de vraag, die er niet zozeer toe strekt te vernemen, onder welke omstandigheden de Lid-Staten, in afwijking van artikel 4, lid 5, eerste alinea, de belastingplichtigheid van de gemeenten moeten verzekeren, maar veeleer onder welke omstandigheden zij, in weerwil van artikel 4, lid 5, tweede alinea, gerechtigd zijn, de door de gemeenten „als overheid" verrichte werkzaamheden van de BTW vrij te stellen.

20. Ik wil eraan herinneren, dat ingevolge artikel 4, lid 5, tweede alinea, zoals uitgelegd in het arrest van het Hof van 17 oktober 1989,

„de Lid-Staten dienen te verzekeren dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden, wanneer die werkzaamheden ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht, indien hun niet-belastingplichtigheid kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis; zij zijn echter niet verplicht dit criterium letterlijk in hun nationaal recht over te nemen noch om kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen" (r. o. 24).

21. Voorts preciseerde het Hof in rechtsoverweging 32 van genoemd arrest, dat het feit dat de toepassing van deze beperking op de regel van niet-belastingplichtigheid een beoordeling van economische omstandigheden vergt, niet afdoet aan de rechtstreekse werking van artikel 4, lid 5, zodat

„een publiekrechtelijk lichaam zich op grond van [deze bepaling] kan verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een door hem als overheid verrichte werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de Zesde Richtlijn en die bij niet-belastingplichtigheid kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis" (r. o. 33).

22. Uit een en ander volgt, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 4, lid 5, tweede alinea, niet alleen moeten verzekeren, dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig worden aangemerkt indien hun niet-belastingplichtigheid — op grond van de eerste alinea — tot concurrentievervalsing van enige betekenis kan leiden, maar ook dat deze lichamen *niet* aan BTW worden onderworpen indien de concurrentievervalsing die in dat geval kan ontstaan, niet „van enige betekenis" is. Met andere woorden: ook al kan dit tot concurrentievervalsing leiden, toch moeten de Lid-Staten de regel van niet-belastingplichtigheid in acht nemen wanneer de concurrentievervalsing niet „van enige betekenis" is.

23. Ter vermijding van eventuele misverstanden die kunnen voortvloeien uit het feit, dat het in de vraag gaat over door de gemeenten „facultatief" verrichte werkzaamheden, en uit de door verzoekster in het hoofdgeding voorgestelde antwoorden, waarin wordt onderscheiden tussen werkzaamheden die de gemeenten verplicht en die welke zij facultatief verrichten, wil ik erop wijzen — en het Hof zou in de moti-

vering van zijn arrest hetzelfde kunnen doen —, dat het niet deze criteria zijn die bepalend zijn voor de vraag, of bepaalde werkzaamheden van de gemeenten door deze al dan niet „als overheid" worden verricht, of al dan niet buiten de belasting blijven. Meer in het bijzonder zijn het niet alleen de door de gemeenten „facultatief" verrichte werkzaamheden die onder artikel 4, lid 5, tweede alinea, kunnen vallen. Uit het arrest van 17 oktober 1989 (r. o. 21) blijkt integendeel duidelijk, dat de in de tweede alinea bedoelde werkzaamheden exact dezelfde zijn als die welke in de eerste alinea worden bedoeld: of het nu facultatieve of verplichte werkzaamheden betreft, zij moeten aan belasting worden onderworpen wanneer vrijstelling tot concurrentievervalsing van enige betekenis kan leiden.

24. Voor de beantwoording van vraag d stel ik voor, te verwijzen naar het in punt 3 van het dictum van het arrest van 17 oktober 1989 gegeven antwoord. Eventueel zou hierbij nog kunnen worden opgemerkt, zoals in rechtsoverweging 27 van dat arrest, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde Richtlijn niet verplicht zijn, de in bijlage D genoemde werkzaamheden die van onbeduidende omvang zijn, van de voorgeschreven belastingplicht uit te sluiten, en dat zij bijgevolg

„evenmin verplicht [zijn] voor die werkzaamheden een drempel vast te stellen beneden welke geen belastingplicht ontstaat".

25. Concluderend geef ik het Hof dan ook in overweging, de door de Commissione tributaria di primo grado di Piacenza gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen ‚als overheid' worden verricht in de zin van deze bepaling, die 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 voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten. Het staat aan elke Lid-Staat de passende wetgevingstechnieken te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten. *De Lid-Staten zijn niet verplicht bepaalde werkzaamheden van de BTW uit te sluiten op de enkele grond dat deze naar nationaal recht als ‚bestuurstaken' of op overeenkomstige wijze worden gekwalificeerd.*

2) Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten *niet* behoeven te verzekeren dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden, *zelfs* wanneer deze werkzaamheden ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht, *voor zover* hun niet-belastingplichtigheid *niet* kan leiden tot concurrentievervalsing van enige beteke-

nis; zij zijn echter niet verplicht, dit criterium letterlijk in hun nationaal recht over te nemen of kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen.

3) Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde Richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat het de Lid-Staten niet verplicht, het criterium ‚niet van onbeduidende omvang' in hun belastingwetgeving op te nemen als voorwaarde voor belastingplichtigheid voor de in de lijst van bijlage D genoemde werkzaamheden. *Zij zijn bijgevolg evenmin gehouden, voor de betrokken werkzaamheden een drempel vast te stellen beneden welke geen belastingplicht ontstaat.*" [3]

3 — De gecursiveerde passages bevatten de ten opzichte van de in de gevoegde zaken 231/87 en 129/88 gegeven antwoorden voorgestelde wijzigingen en toevoegingen.