ARREST VAN HET HOF
26 maart 1987 *

In zaak 235/85,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl als gemachtigde, bijgestaan door M. Mees, advocaat te 's-Gravenhage, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij G. Kremlis, lid van haar juridische dienst, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door G. M. Borchardt, assistent juridisch adviseur bij het ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Nederlandse ambassade,

verweerder,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door de ambtelijke werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders niet aan de BTW te onderwerpen, de krachtens de Zesde BTW-richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: Mackenzie Stuart, president, C. Kakouris en F. Schockweiler, kamerpresidenten, G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida en G. C. Rodríguez Iglesias, rechters,

advocaat-generaal: C. O. Lenz
griffier: D. Louterman, administrateur

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge procedure ter terechtzitting van 2 december 1986,

* Procestaal: Nederlands.

gehoord de conclusies van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 februari 1987,

het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 30 juli 1985, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag beroep ingesteld ten einde te doen vaststellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door de ambtelijke werkzaamheden van notarisen en gerechtsdeurwaarders, verricht tegen beloning door hun opdrachtgevers, niet te onderwerpen aan het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen krachtens de communautaire voorschriften en met name krachtens het bepaalde in artikel 2 en artikel 4, leden 1, 2 en 4, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1) (hierna: Zesde richtlijn).

2 Voor een uitvoeriger uiteenzetting van de feiten, het procesverloop en de middelen en argumenten van partijen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen uit het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dit noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

3 Vooraf lijkt het nuttig te preciseren dat het geding uitsluitend de vraag betreft of de ambtelijke werkzaamheden die de notarissen en de gerechtsdeurwaarders krachtens de wet verrichten aan de BTW zijn onderworpen, en dat de navolgende uiteenzettingen slechts dit gedeelte van hun werkzaamheden betreffen.

Het economisch karakter van de betrokken werkzaamheden

4 De Commissie betoogt, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland overeenkomstig artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de BTW moeten worden onderworpen, aangezien onbetwist vaststaat dat zij zelfstandig, dat wil zeggen zonder een verhouding van ondergeschiktheid en op eigen juridische verantwoordelijkheid, een economische activiteit uitoefenen, opgevat als een duurzame activiteit van onder bezwarende titel verrichte diensten.

5 Het Koninkrijk der Nederlanden brengt hiertegen in, dat notarissen en gerechtsdeurwaarders niet een activiteit uitoefenen waarvoor de normale economische wetten gelden, doch tegen een wettelijk vastgestelde vergoeding diensten verrichten waarvan de justitiabelen om redenen van algemeen belang dwingend gebruik moeten maken.

6 Om te bepalen of notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland aan de BTW moeten worden onderworpen voor hun tegen een vergoeding verrichte ambtelijke werkzaamheden, dient in herinnering te worden gebracht, dat de Zesde richtlijn de BTW een zeer ruime werkingssfeer toekent. Immers, artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, heeft naast de invoer van goederen ook betrekking op de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, en artikel 4, lid 1, omschrijft als belastingplichtige ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

7 Volgens de definitie in artikel 4, lid 2, omvat het begrip economische activiteiten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van onder meer de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.

8 Uit deze definities blijkt dat het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer heeft, waar hiermee alle dienstverrichtingen van de vrije beroepen worden bedoeld, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit.

9 Gezien de ruim omschreven werkingssfeer van het begrip economische activiteiten, dat alle activiteiten van de vrije beroepen omvat zonder dat er enig voorbehoud wordt gemaakt ten gunste van wettelijk geregelde beroepen, dient te worden vastgesteld dat notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland, waar zij duurzaam en tegen vergoeding diensten verlenen aan particulieren, een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn verrichten.

10 Gelet op het objectieve karakter van het begrip economische activiteiten is het niet ter zake dienend, dat de activiteiten van notarissen en gerechtsdeurwaarders bestaan in het verrichten van in het algemeen belang bij de wet opgedragen en wettelijk geregelde ambtsverrichtingen. Immers, ingevolge artikel 6 van de Zesde richtlijn zijn bepaalde krachtens de wet verrichte activiteiten uitdrukkelijk aan het stelsel van de BTW onderworpen.

11 Uit de in artikel 13 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziene vrijstellingen van de BTW, onder meer ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang, en uit de bij artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F aan de Staten verleende bevoegdheid om gedurende een overgangsperiode bepaalde handelingen, waaronder de diensten van advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen, te blijven vrijstellen, blijkt duidelijk, dat alle diensten die door de beoefenaren van vrije beroepen en daarmee gelijkgestelden onder bezwarende titel worden verricht, in beginsel aan de BTW zijn onderworpen.

De zelfstandige uitoefening van deze activiteiten

12 Zelfs indien ervan zou moeten worden uitgegaan, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders een economische activiteit uitoefenen, kan dit volgens het Koninkrijk der Nederlanden geen zelfstandig uitgeoefende activiteit zijn, daar deze beroepsbeoefenaren door de Kroon worden benoemd, onder tuchtrechtelijk toezicht staan van de overheid en hun arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden voor de door hen uitgeoefende ambtsbezigheden bij de wet worden bepaald.

13 De Commissie brengt hiertegen in, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland hun activiteiten voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid uitoefenen en dat zij zich niet in een verhouding van ondergeschiktheid ten opzichte van een werkgever bevinden.

14 Artikel 4, lid 4, sluit al diegenen uit die met een werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Evenwel dient te worden vastgesteld, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders zich niet in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van de overheid, aangezien zij niet in het staatsapparaat zijn opgenomen. Immers, zij oefenen hun activiteiten voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid uit, binnen bepaalde bij de wet gestelde grenzen regelen zij vrijelijk de voorwaarden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen en zij ontvangen zelf de vergoedingen waaruit zij hun inkomen halen. Het feit dat zij aan disciplinaire controle onder toezicht van de overheid zijn onderworpen, een situatie die ook bij andere wettelijk geregelde beroepen kan worden aangetroffen, alsook het feit dat hun vergoedingen wettelijk worden geregeld, zijn geen voldoende grond om hen aan te merken als personen die zich ten opzichte van een werkgever in een juridische verhouding van ondergeschiktheid bevinden, als bedoeld in artikel 4, lid 4.

15 Derhalve moet worden vastgesteld, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland, waar zij zelfstandig economische activiteiten uitoefenen, bestaande in het verrichten van diensten voor derden, waarvoor zij als tegenprestatie voor eigen rekening een vergoeding ontvangen, als BTW-plichtig moeten worden beschouwd in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn.

De BTW-vrijstelling ten gunste van publiekrechtelijke lichamen

16 Tot staving van haar opvatting betoogt het Koninkrijk der Nederlanden nog, dat zelfs wanneer wordt aangenomen dat notarissen en gerechtsdeurwaarders economische activiteiten uitoefenen in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, zij aanspraak zouden kunnen maken op de vrijstelling van artikel 4, lid 5, ten gunste van publiekrechtelijke lichamen, aangezien hun deze hoedanigheid zou moeten worden toegekend. Deze bepaling zou niet aan de hand van het formele criterium van de wijze van opzet van de uitgeoefende werkzaamheden, maar aan de hand van de aard van deze werkzaamheden moeten worden uitgelegd; wat dit aangaat, zou het buiten kijf staan, dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders handelingen verrichten die naar hun aard als handelingen van de overheid moeten worden aangemerkt.

17 De Commissie betoogt dat wegens het aan de BTW ten grondslag liggende beginsel van een algemene en globale verbruiksbelasting artikel 4, lid 5, restrictief moet worden uitgelegd; deze vrijstelling zou dan ook slechts gelden voor door publiekrechtelijke lichamen verrichte handelingen die verband houden met fundamentele overheidsbevoegdheden, en niet voor werkzaamheden die naar hun aard door particulieren met winstoogmerk kunnen worden verricht.

18 Voor het onderzoek van de vraag of de notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland voor hun ambtelijke werkzaamheden aanspraak moeten kunnen maken op de vrijstelling van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, dient deze vrijstelling in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke stelsel van de BTW te worden geplaatst.

19 Zoals is vastgesteld bij het onderzoek van het begrip economische activiteiten, wordt de Zesde richtlijn gekenmerkt door haar algemene werkingssfeer en door het feit dat alle vrijstellingen uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven.

20 Te dezen zij opgemerkt, dat artikel 4, lid 5, uitsluitend een vrijstelling voorziet ten gunste van publiekrechtelijke lichamen, en dan nog alleen voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

21 Gelet op de doelstellingen van de richtlijn, blijkt uit deze bepaling duidelijk dat voor de vrijstelling cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid; enerzijds betekent dit, dat de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tot hun specifieke overheidstaak behoren (zie arrest van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Bondsrepubliek Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2663), en anderzijds dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren.

22 Gesteld al dat notarissen en gerechtsdeurwaarders bij het verrichten van hun ambtelijke werkzaamheden overheidsgezag uitoefenen op grond van een benoeming in een overheidsambt, dan volgt daaruit mitsdien nog niet, dat zij aanspraak kunnen maken op de vrijstelling van artikel 4, lid 5. Immers, zij oefenen deze activiteiten niet uit in de vorm van een publiekrechtelijk lichaam, aangezien zij geen deel uitmaken van het staatsapparaat, doch in de vorm van een zelfstandige economische activiteit, die wordt uitgeoefend in het kader van een vrij beroep.

23 Mitsdien dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk der Nederlanden, door de ambtelijke werkzaamheden die door notarissen en gerechtsdeurwaarders worden verricht tegen beloning door hun opdrachtgevers, niet aan het stelsel van de BTW te onderwerpen, zijn verplichtingen krachtens de bepalingen van arikel 2 en artikel 4, leden 1, 2 en 4, van de Zesde richtlijn niet is nagekomen.

Kosten

24 Ingevolge artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, dient het in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) **Door de ambtelijke werkzaamheden die door notarissen en gerechtsdeurwaarders worden uitgeoefend, niet aan het stelsel van de BTW te onderwerpen, is het Koninkrijk der Nederlanden de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de bepalingen van artikel 2 en artikel 4, leden 1, 2 en 4, van richtlijn 77/388 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.**

2) **Het Koninkrijk der Nederlanden wordt verwezen in de kosten.**

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 maart 1987.

De griffier

P. Heim

De president

A. J. Mackenzie Stuart