RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak 235/85 *

I — Overzicht van de feiten

1. De Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 329), zoals onder meer gewijzigd bij wet van 28 december 1978 tot aanpassing van de wet aan de Zesde BTW-richtlijn (Stb. 677), bepaalt in artikel 1, sub a, dat onder de naam „omzetbelasting" een belasting wordt geheven ter zake van de levering van diensten welke binnen het rijk door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht. Ondernemer is luidens artikel 7, lid 1, ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Volgens lid 2 a van dit artikel wordt in deze wet onder bedrijf mede verstaan beroep. Ingevolge artikel 7, lid 3, kan de minister bepalen, dat publiekrechtelijke lichamen die, anders dan als ondernemer, prestaties verrichten welke uit hun aard ook door ondernemers kunnen worden verricht, met betrekking tot die prestaties als ondernemer worden aangemerkt.

2. In Nederland wordt het notarisambt beheerst door de Wet op het notarisambt (Stb. 1842, 20) en het ambt van gerechtsdeurwaarder door het Deurwaardersreglement (Stb. 1960, 562). In deze regelingen worden het aantal standplaatsen, de voorwaarden voor benoeming en ontzetting uit het ambt, de territoriale en materiële bevoegdheid, regels omtrent de werkwijze van de betrokkenen, het tarief voor de vergoedingen en boekhoudkundige bepalingen vastgesteld en wordt voorzien in disciplinair toezicht. Notarissen en gerechtsdeurwaarders verrichten enerzijds werkzaamheden die hun bij de wet zijn opgedragen en daarbij aan hen zijn voorbehouden, ambtelijke werkzaamheden genaamd, welke voor notarissen in hoofdzaak bestaan in het verlijden van authentieke aktes en voor gerechtsdeurwaarders in het betekenen van exploten en de tenuitvoerlegging van rechterlijke beslissingen, en anderzijds uit werkzaamheden die worden beschouwd als particuliere werkzaamheden, voor notarissen onder meer het optreden als belastingconsulent, administrateur of executeur-testamentair en voor gerechtsdeurwaarders het optreden als gemachtigde voor bepaalde gerechten.

3. Notarissen en gerechtsdeurwaarders worden bij de uitoefening van hun ambtelijke functies niet beschouwd als ondernemers in de zin van artikel 7 van de wet van 1968 en zijn bijgevolg in zoverre niet aan de BTW onderworpen. Deze vrijstelling, die reeds onder de vroegere wet werd verleend en door de rechtspraak is gesanctioneerd, is bevestigd in een aantal ministeriële richtlijnen op grond van de wet van 1968 (resolutie van 3 november 1980, nr. 27.955 I, voor veilingen waar notarissen als openbaar ambtenaar optreden; resolutie van 17 juli 1984, nr. 283-7242, betreffende het verlijden van authentieke aktes door notarissen; en resolutie van 15 december 1981, nr. 281-18.950, betreffende de verrichtingen van gerechtsdeurwaarders). Deze resoluties zijn instructies van de staatssecretaris van Financiën aan de belastinginspecteurs, maar zij kunnen door de belastingbetaler in rechte worden ingeroepen.

4. De Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten in-

* Procestaal: Nederlands.

zake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn) stelt in artikel 2 de werkingssfeer van de BTW vast; aan deze belasting zijn onder meer onderworpen diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

Artikel 4, lid 1, definieert als belastingplichtige ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht.

Lid 2 beschouwt onder meer de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen als economische activiteit.

De in lid 1 gebezigde term „zelfstandig" sluit volgens lid 4 loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat.

Luidens lid 5, eerste alinea, worden publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige 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. De derde alinea bepaalt uitdrukkelijk, dat deze lichamen voor bepaalde in bijlage D opgesomde werkzaamheden wel als belastingplichtige worden beschouwd. De laatste alinea geeft de Lid-Staten de mogelijkheid om de werkzaamheden van de in de derde alinea bedoelde lichamen, die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, als werkzaamheden van de overheid te beschouwen.

Artikel 13 voorziet onder meer in vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang.

Volgens artikel 28, lid 3, sub b, kunnen de Lid-Staten bepaalde, in bijlage F genoemde handelingen gedurende de overgangsperiode blijven vrijstellen onder de in de betrokken Lid-Staat vigerende voorwaarden.

Het begrip dienst wordt in artikel 6, lid 1, gedefinieerd als elke handeling die geen levering van een goed is.

5. In haar schriftelijke ingebrekestelling van 25 oktober 1983 stelt de Commissie zich op het standpunt, dat notarissen en gerechtsdeurwaarders BTW-plichtig behoren te zijn omdat zij zelfstandig economische activiteiten, namelijk diensten, verrichten, en nodigt zij de Nederlandse regering uit om haar binnen een maand in kennis te stellen van haar opmerkingen.

6. In een nota van haar permanente vertegenwoordiging van 18 januari 1984 stelt de Nederlandse regering, dat de diensten van deurwaarders en notarissen geen economische activiteiten zijn en dat notarissen en deurwaarders in elk geval onder de uitzondering van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn behoren te vallen.

7. In haar met redenen omkleed advies van 13 december 1984 komt de Commissie tot de conclusie, dat het Koninkrijk der Nederlanden, door de vrijstelling van BTW voor notarissen en gerechtsdeurwaarders in te voeren en te handhaven, niet de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen heeft vastgesteld voor het volgen van de Zesde richtlijn, en nodigt zij het Koninkrijk der Nederlanden uit, binnen twee maanden aan dit advies te voldoen. Op dit met redenen omkleed advies is geen reactie gekomen.

II — Schriftelijke behandeling en conclusies van partijen

1. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 30 juli 1985, heeft de Commissie zich wegens deze aan Nederland verweten niet-nakoming tot het Hof gewend.

2. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

3. De *Commissie*, verzoekster, concludeert dat het den Hove behage:

— vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door de wettelijke werkzaamheden van notarissen 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 de op hem rustende 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 nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977;

— het Koninkrijk der Nederlanden in de kosten te verwijzen.

4. Het *Koninkrijk der Nederlanden*, verweerder, concludeert dat het den Hove behage:

— het verzoek van de Commissie te verwerpen;

— de Commissie in de kosten te verwijzen.

III — Middelen en argumenten van partijen

A — *Het begrip economische activiteit*

1. Volgens de *Commissie* staat onbetwist vast, dat het verrichten van diensten door notarissen en gerechtsdeurwaarders een economische activiteit vormt in de zin van artikel 4, lid 2, van de richtlijn. Deze bepaling verlangt niet dat de verrichte activiteit winstgevend is of dat zij aan de invloeden van het marktmechanisme onderhevig is, maar dat zij een duurzaam karakter heeft en onder bezwarende titel wordt verricht. Deze autonome en specifieke definitie van de BTW-richtlijn gaat vóór boven de definities die in andere takken van het gemeenschapsrecht worden gegeven.

De activiteiten van notarissen of gerechtsdeurwaarders kunnen evenmin als soortgelijke handelingen van advocaten of artsen aan de BTW ontsnappen met het argument dat hier sprake is van uitoefening van overheidsgezag.

Notarissen en gerechtsdeurwaarders kunnen niet op één lijn worden gesteld met griffiers van rechterlijke instanties, beambten van de dienst afgifte paspoorten, belastingdeurwaarders en gemeentedeurwaarders, want laatstgenoemden zijn ambtenaar of personeelslid van de staat of van andere overheidsinstellingen, die in hun hoedanigheid van ondergeschikte diensten verrichten ten behoeve en voor rekening van hun werkgever; notarissen en gerechtsdeurwaarders oefenen hun werkzaamheden daarentegen uit voor eigen rekening, geheel onafhankelijk en enkel op eigen juridische verantwoording, en ontvangen de vergoedingen ten eigen bate. Zelfs het feit dat zij onder toezicht staan van een of andere instantie, iets wat zij overigens met andere categorieën belastingplichtigen gemeen hebben, brengt de notarissen en gerechtsdeurwaarders nog niet in een ondergeschiktheidsverhouding ten opzichte van een werkgever, die wel zou bestaan wanneer zij hun taken als overheidsorgaan uitoefenden.

De door de Commissie gegeven definitie van de in artikel 4 van de richtlijn voorkomende term economische activiteit, komt volgens haar overeen met die welke het Hof

heeft gegeven in zijn arresten van 1 april 1982 (zaak 89/81, HongKong Trade Development Council, Jurispr. 1982, blz. 1277) en 5 mei 1982 (zaak 15/81, Schul I, Jurispr. 1982, blz. 1409).

2. De *Nederlandse regering* geeft een uiteenzetting over de bijzondere, onafhankelijke positie van het notaris- en deurwaardersambt, die zijn oorsprong vindt in een tijd waarin de rol van publiekrechtelijke rechtspersonen nog nauwelijks was ontwikkeld. Analyseert men de taken van notarissen en gerechtsdeurwaarders en de wettelijke organisatie van die beroepen, dan blijkt er bij hun werkzaamheden sprake te zijn van ambtshandelingen, verricht door een overheidsorgaan ter uitvoering van een vorm van staatszorg. Het overheidskarakter van hun activiteiten ligt bij notarissen besloten in de authenticiteit van hun aktes en bij gerechtsdeurwaarders in de overheidsdwang jegens de justitiabelen. Met behulp van notarissen en gerechtsdeurwaarders wordt onmiskenbaar beoogd het algemeen belang te beschermen.

Bij gebreke van een duidelijke definitie van het begrip economische activiteit in de Zesde richtlijn zal men zich moeten behelpen met criteria uit andere onderdelen van het gemeenschapsrecht, te meer daar belastingharmonisatie een stap is op de weg naar de instelling van een gemeenschappelijke markt. Het enige dienstige criterium is de aard van de leveringen en diensten en niet de organisatiewijze daarvan, welke van staat tot staat kan verschillen. Zonder dat het nodig is om een algemene definitie van het begrip economische activiteit te geven, kan in elk geval worden gesteld, dat daaronder niet vallen activiteiten als die van notarissen en gerechtsdeurwaarders, waarvoor de normale regels van de economie niet gelden en die moeten worden aangemerkt als activiteiten van overheidsinstanties, die uitoefening van overheidsgezag impliceren, een wettelijk vastgestelde vergoeding kennen, geen daadwerkelijke dienst aan de betrokken justitiabelen inhouden en waarvan de justitiabelen om redenen van algemeen belang dwingend gebruik moeten maken. Ook het feit dat de regels inzake de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten niet voor deze werkzaamheden gelden, brengt mee dat zij niet als economische activiteit kunnen worden aangemerkt.

Het beweerdelijk economische karakter van hun werkzaamheden kan ook niet worden gebaseerd op de uiterlijke omstandigheid dat de betrokkenen bij de uitoefening van hun taak zelfstandig optreden of dat hierbij een ondergeschiktheidsverhouding ontbreekt. Dat notarissen en gerechtsdeurwaarders niet in het staatsapparaat zijn opgenomen, heeft een historische verklaring, maar het heeft geen enkele invloed op de aard van de verrichte werkzaamheden. Andere overheidsambtenaren, met name de leden van de zittende magistratuur, zijn bij de uitoefening van hun functie evenmin aan een hiërarchiek gezag onderworpen.

B — *Het begrip publiekrechtelijk lichaam*

1. De *Commissie* stelt, dat bij de in artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn bedoelde „door de overheid verrichte handelingen" sprake is van een gemeenschapsrechtelijk begrip dat autonoom moet worden uitgelegd. Ook al heeft dit begrip betrekking op de in de Lid-Staten bestaande overheidsinstanties, toch mogen deze het niet, met een beroep op nationale tradities en eigenaardigheden, naar eigen goeddunken invullen. Het doel van artikel 4, lid 5, is niet om alle handelingen die verband houden met de uitoefening van het overheidsgezag van BTW vrij te stellen, doch enkel die handelingen welke verband houden met de fundamentele bevoegdheden en taken van de staten en an-

dere publiekrechtelijke lichamen op het gebied van overheidsadministratie, rechtswezen, veiligheid en nationale defensie.

Werkzaamheden die naar hun aard met winstoogmerk kunnen worden verricht door zelfstandige ondernemers ofwel door beoefenaren van vrije beroepen, die door hun cliënten worden betaald, kunnen niet worden beschouwd als handelingen door de overheid verricht, en particulieren die dit soort werkzaamheden verrichten, vallen niet onder het begrip publiekrechtelijk lichaam.

Wanneer fundamentele overheidsbevoegdheden aan zelfstandige natuurlijke personen worden toegekend — zoals de bevoegdheid van advocaten om als rechter-plaatsvervanger op te treden —, dan worden deze personen voor de betrokken handelingen nauw gebonden aan de overheidshiërarchie en worden zij door de staat bezoldigd.

Het aan de BTW ten grondslag liggende beginsel van een algemene en globale verbruiksbelasting eist een enge uitlegging van het begrip „door de overheid verrichte handelingen". Notarissen en gerechtsdeurwaarders kunnen dan ook niet voor ambtsverrichtingen worden opgenomen in de categorie „publiekrechtelijke lichamen" om de enkele reden dat zij bij Koninklijk Besluit worden benoemd, dat hun arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden bij wettelijk voorschrift worden vastgesteld, dat hun bijstand verplicht is, dat de waarde van de ambtelijke werkzaamheden in de formele aspecten daarvan ligt en dat de justitiabelen hen om redenen van algemeen belang moeten inschakelen. De Nederlandse regering heeft anderzijds nooit verzocht om gebruik te mogen maken van de bijzondere overgangsregeling bedoeld in artikel 28 van de Zesde richtlijn.

De in artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn neergelegde BTW-vrijstelling houdt verband met de belangrijkste functie van belastingen, te weten de overdracht van middelen uit een bepaalde, meestal privé, bron naar de algemene middelen. De door de overheid verrichte handelingen zijn niet aan BTW onderworpen om dezelfde redenen waarom zij niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen, namelijk dat de middelen reeds deel uitmaken van de begroting van de staat of het betrokken overheidslichaam en dat bij het aannemen van een belastingplicht de fiscus en de belastingplichtige zouden samenvallen. De inkomsten van de staat of van andere publiekrechtelijke lichamen worden slechts aan belasting en — overeenkomstig artikel 4, lid 5, tweede en derde alinea — aan BTW onderworpen om concurrentievervalsingen te voorkomen in gevallen waarin de staat winstgevende economische activiteiten verricht. De werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders, die een overdracht van middelen uit een privévermogen naar een ander privévermogen tot gevolg hebben, zijn aan inkomstenbelasting en BTW onderworpen.

2. De activiteiten die in een moderne staat aan de overheid of aan publiekrechtelijke organisaties zijn voorbehouden, moeten volgens de *Nederlandse regering* in twee categorieën worden onderverdeeld: enerzijds de economische werkzaamheden die in reële behoeften van de gebruikers voorzien en die door particuliere ondernemingen zouden kunnen worden verricht, doch om politieke redenen bij de overheid zijn geconcentreerd; anderzijds de overheidsdiensten waarvan het gebruik om redenen van algemeen belang verplicht is en waarvoor wettelijk een forfaitaire prijs wordt vastgesteld; de activiteiten in deze laatste categorie, waartoe de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders behoren, kunnen niet worden beschouwd als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn. Zou dit echter anders zijn, dan is de uitzondering van artikel 4, lid 5, van toepassing.

Bij de uitlegging van artikel 4, lid 5, moet worden afgegaan op de aard van de werkzaamheden en niet op het naar buiten blijkende karakter, dat wil zeggen de opzet van de activiteiten, welke hooguit een aanwijzing vormt voor de eventuele uitoefening van fundamentele overheidstaken. Enkel deze uitlegging verzekert een uniforme toepassing van de Zesde richtlijn.

Het begrip „publiekrechtelijk lichaam" is gebruikt als verzamelbegrip voor de diverse vormen van overheidsinstanties die in de verschillende Lid-Staten voorkomen. De zelfstandigheid en het ontbreken van een hiërarchieke relatie bij een dergelijk lichaam staan niet aan de toepassing van artikel 4, lid 5, in de weg. Immers, bijlage D bij de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 4, lid 5, derde alinea, verwijst, verklaart uitdrukkelijk bepaalde werkzaamheden belastbaar die in veel gevallen door juridisch zelfstandige instanties binnen het overheidsapparaat worden verricht. Anderzijds wordt in de slotzin van lid 5 bepaald, dat tal van werkzaamheden die in artikel 13 worden genoemd, als overheidshandelen kunnen worden beschouwd, zelfs indien zij door juridisch zelfstandige instanties worden verricht. De arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden van notarissen en gerechtsdeurwaarders zijn bij wettelijk voorschrift geregeld. Het ontbreken van een hiërarchieke relatie met een andere ambtelijke instantie vindt zijn verklaring in de aard van de betrokken taken en berust op soortgelijke overwegingen als ten aanzien van de leden van de zittende magistratuur gelden: bij de notarissen is dit het belang van een volstrekt objectieve registrerende instantie, bij deurwaarders het feit dat hun ambtelijke werkzaamheden nauw samenhangen met de rechtspraak. Te menen dat notarissen en gerechtsdeurwaarders bij hun ambtsuitoefening als particulieren optreden, is een miskenning van hun ambtelijke positie en van het feit dat zij fundamentele bevoegdheden en taken op het gebied van het rechtswezen uitoefenen.

Het begrotingstechnische argument van de Commissie gaat niet op; deze begrotingstechniek, die van staat tot staat verschilt, pleit juist voor een andere uitlegging van artikel 4, lid 5. Met de argumenten die berusten op de functie van belastingen en het onderscheid tussen overheidsmiddelen en particuliere middelen, slaat de Commissie de plank mis; logisch doorgetrokken leidt deze redenering ertoe, dat geen BTW wordt geheven voor levering van goederen en diensten aan de overheid. Artikel 4, lid 5, ziet echter niet op levering van goederen en diensten aan de overheid, maar op die welke door de overheid worden verricht ten behoeve van de eindgebruiker; in de visie van de Commissie zou het redelijk zijn om deze handelingen te belasten, aangezien de overheidsmiddelen hierdoor zouden toenemen. Notarissen en gerechtsdeurwaarders worden op gelijke voet als alle andere ambtenaren aan de inkomstenbelasting onderworpen; de bijzonderheid van het ambt van notaris en gerechtsdeurwaarder ligt in het feit dat hier de ambtenaar en het overheidslichaam samenvallen.

De vergoedingen voor gerechtsdeurwaarders zijn bij de wet vastgesteld en die voor notarissen in gedetailleerde tarieflijsten van de Broederschap van notarissen. Dat de vergoedingen niet via de staatskas lopen, maar direct door de betrokkenen aan de betrokken ambtenaren worden betaald, doet niet af aan het karakter van hun handelen als overheidshandelen.

F. Schockweiler
rechter-rapporteur