ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
6 februari 1997 *

In zaak C-247/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Augsburg-Stadt

en

Marktgemeinde Welden,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, leden 1, 2 en 5, en artikel 13, B en C, 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn en H. Ragnemalm (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: A. La Pergola
griffier: R. Grass

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— het Finanzamt Augsburg-Stadt, vertegenwoordigd door A. Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtvorsteher, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, juridisch adviseur, als gemachtigde,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 oktober 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 21 maart 1995, ingekomen bij het Hof op 17 juli daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 4, leden 1, 2 en 5, en artikel 13, B en C, 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 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Augsburg-Stadt en de Marktgemeinde Welden, een Duitse gemeente (hierna: „gemeente"), ter zake van haar hoedanigheid van belastingplichtige voor de BTW-regeling.

3 Artikel 4 van de Zesde richtlijn definieert, wie belastingplichtig is. Met betrekking tot publiekrechtelijke lichamen wordt in lid 5 bepaald:

„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.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De Lid-Staten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

4 Volgens artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn bepaalde werkzaamheden en handelingen van de belasting vrijgesteld. Tot deze werkzaamheden of handelingen behoren onder meer de in artikel 13, B, sub b, genoemde verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van een aantal handelingen die in casu niet in geding zijn.

5 Artikel 13, C, van de Zesde richtlijn bepaalt evenwel, dat de Lid-Staten aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om in geval van verhuur en verpachting van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen.

6 Volgens § 4, sub 12, van het Umsatzsteuergesetz van 1980 (hierna: „UStG") zijn de verhuur en verpachting van onroerende goederen in beginsel van omzetbelasting vrijgesteld.

7 Luidens § 9 UStG kan de ondernemer een omzet die onder meer krachtens § 4, sub 12, van die wet niet belastingplichtig is, als belastingplichtig behandelen, wanneer de omzet ten behoeve van diens onderneming bij een andere ondernemer wordt verwezenlijkt.

8 Het begrip „ondernemer" wordt in § 2, lid 1, UStG gedefinieerd als „hij die als zelfstandige een commerciële of beroepsactiviteit uitoefent". Krachtens § 2, lid 3, oefenen publiekrechtelijke rechtspersonen een dergelijke activiteit slechts uit in het kader van hun commerciële bedrijven en hun land- of bosbouwbedrijven.

9 Blijkens de stukken van het hoofdgeding heeft de gemeente een nieuw gebouw opgetrokken waarvan de lokalen door de gemeente zelf werden verhuurd aan een brouwerij die daarin een horecabedrijf exploiteerde. De gemeente stelde niet de inventaris van het horecabedrijf, zoals fornuizen, machines, afzuigkappen, meubilair en serviesgoed, ter beschikking.

10 Overeenkomstig § 9 UStG zag de gemeente af van de vrijstelling van de omzetbelasting over de huuropbrengsten als bedoeld in § 4, sub 12, van die wet en gaf zij de omzetbelasting over de bouwkosten van het gebouw aan als voorbelasting.

11 Van mening, dat de verhuur van het horecabedrijf in het nieuwe gebouw niet was aan te merken als een commerciële activiteit, omdat de voor de exploitatie ervan benodige inventaris niet tegelijkertijd was meeverhuurd, stemde de belastingadministratie, het Finanzamt Augsburg-Stadt, er niet mee in dat de gemeente afzag van de vrijstelling. Daar de gemeente niet als ondernemer had gehandeld, kon zij derhalve niet als BTW-plichtig worden beschouwd.

12 De gemeente stelde daarop tegen deze beschikking beroep in bij het Finanzgericht, dat haar in het gelijk stelde op de volgende gronden. In Duitsland is het algemeen aanvaard, dat de verhuur van een bedrijf slechts met een commerciële activiteit wordt gelijkgesteld, indien de verhuurder de inventaris ter beschikking stelt, voor het geval de inrichting zulks vereist, en hij de huurder deze laat gebruiken. Anders is er sprake van vermogensbeheer. Uit de bepalingen van de Zesde richtlijn zou evenwel voortvloeien, dat een publiekrechtelijk lichaam de hoedanigheid van ondernemer slechts wordt ontzegd, indien dit lichaam handelt als overheid. Daar in casu de gemeente ten aanzien van de huurder niet heeft gehandeld als overheid doch als privé-beheerder, is het Finanzgericht van mening, dat zij de hoedanigheid van ondernemer heeft en zich rechtstreeks op de Zesde richtlijn kan beroepen.

13 Het Finanzamt Augsburg-Stadt stelde „Revision" in bij het Bundesfinanzhof, dat heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende drie prejudiciële vragen te stellen:

„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 publiekrechtelijk 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?"

De eerste vraag

14 De Commissie merkt op, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn bepaalde publiekrechtelijke lichamen, die in het stelsel van

deze richtlijn in beginsel als belastingplichtig moeten worden beschouwd, als niet-belastingplichtig kunnen behandelen, wanneer hun werkzaamheden overeenkomstig artikel 13 van deze richtlijn vrijgesteld zijn van belasting. Beide oplossingen, te weten het niet verlenen van de hoedanigheid van belastingplichtige aan de publiekrechtelijke lichamen of hun deze hoedanigheid wel verlenen en hen vrijstellen van belasting, zouden tot hetzelfde resultaat leiden.

15 Als uitzonderingsbepaling op de bij de richtlijn ingevoerde beginselen moet artikel 4, lid 5, vierde alinea, volgens de Commissie evenwel eng worden uitgelegd en slechts op de door artikel 13 vrijgestelde werkzaamheden worden toegepast, voor zover de bepalingen van laatstgenoemd artikel die werkzaamheden uitdrukkelijk als werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen kwalificeren.

16 Bijgevolg zijn de Lid-Staten volgens de Commissie ingevolge artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn niet bevoegd, de publiekrechtelijke lichamen van de belastingplicht uit te sluiten voor de werkzaamheden die, zoals de verhuur van onroerende goederen, niet voldoen aan het in de voorgaande rechtsoverweging genoemde vereiste.

17 Om te beginnen zij dienaangaande eraan herinnerd, dat als werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, worden aangemerkt de werkzaamheden die 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 (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, en 15 mei 1990, zaak C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino, Jurispr. 1990, blz. I-1869, r. o. 8).

18 Uit de stukken blijkt niet, dat in het concrete geval van het hoofdgeding de gemeente als overheid heeft gehandeld in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Integendeel, de verhuur blijkt onder dezelfde juridische voorwaarden te zijn verricht, als die waaraan de particuliere marktdeelnemers zijn onderworpen. Op grond van deze bepaling kan de gemeente dus niet de hoedanigheid van belastingplichtige worden ontzegd.

19 Er moet echter te rade worden gegaan met artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de Lid-Staten, buiten de werkzaamheden van de publiekrechtelijke lichamen die niet belastbaar zijn krachtens de eerste alinea van deze bepaling, ook de werkzaamheden die van belasting zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 13 van deze richtlijn, als werkzaamheden van de overheid kunnen beschouwen, en bijgevolg de belastingplicht van de publiekrechtelijke lichamen voor deze werkzaamheden kunnen uitsluiten.

20 Daar artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn binnen deze werkzaamheden geen enkel onderscheid maakt, zijn de Lid-Staten bevoegd, de publiekrechtelijke lichamen die vrijgestelde werkzaamheden in de zin van artikel 13 van deze richtlijn verrichten, van de belastingplicht uit te sluiten zelfs indien zij op dezelfde wijze als door een particuliere marktdeelnemer worden verricht.

21 Voor zover een publiekrechtelijk lichaam krachtens artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn wordt geacht een werkzaamheid als overheid te hebben verricht, dient de nationale rechter, in voorkomend geval, te beoordelen, of aan de voorwaarden van de tweede alinea van deze bepaling is voldaan.

22 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten ingevolge deze bepaling ervan mogen uitgaan, dat de in artikel 13 van deze richtlijn opgesomde werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, zelfs indien zij op dezelfde wijze als door een particuliere marktdeelnemer worden verricht.

De tweede en de derde vraag

23 Daar de tweede en de derde vraag slechts zijn gesteld voor het geval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, behoeven zij niet te worden onderzocht.

Kosten

24 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 21 maart 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

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 Lid-Staten ingevolge deze bepaling ervan mogen uitgaan, dat de in artikel 13 van deze richtlijn opgesomde werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, zelfs indien zij op dezelfde wijze als door een particuliere marktdeelnemer worden verricht.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 februari 1997.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini