CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 20 september 2001 [1]

I — Inleiding

1. In deze zaak verzoekt de Commissie, conform artikel 226 EG, aan het Hof vast te stellen dat de Republiek Finland, door een wettelijke regeling te handhaven die zowel de verkoop van kunstwerken door de kunstenaar zelf of door tussenpersonen als de invoer van rechtstreeks van de kunstenaar zelf gekochte kunstwerken van BTW vrijstelt, de krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „richtlijn") [2] op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen. Meer concreet is de Commissie van oordeel dat de richtlijn ruimte biedt om gedurende een overgangsperiode diensten van kunstenaars van BTW vrij te stellen, maar geen vrijstelling mogelijk maakt voor door dezen geleverde goederen, waarin de Finse regeling voorziet.

1 — Oorspronkelijke taal: Nederlands.
2 — PB L 145, blz. 1.

II — Juridisch kader

2. Artikel 2 van de richtlijn schept de basis voor de BTW-heffing, door als volgt te bepalen:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1) de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2) de invoer van goederen."

3. Artikel 12 van de richtlijn schept een basis voor de toepassing van het verlaagde BTW-tarief. Lid 3, sub c, van de richtlijn bepaalt [3]:

„[De] lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat (of een van de verlaagde tarieven die) zij toepassen overeenkomstig de bepalingen onder a, derde alinea, eveneens van toepassing is op de invoer van de in artikel 26 bis, onderdeel A, onder a, b en c, bedoelde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Indien zij van deze mogelijkheid gebruik maken, kunnen de lidstaten dit verlaagde tarief eveneens toepassen op leveringen van kunstvoorwerpen, in de zin van artikel 26 bis, onderdeel A, onder a:

— die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

— die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer deze kunstvoorwerpen door deze belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan."

4. Artikel 13 van de richtlijn schept een basis voor vrijstelling van BTW-heffing. Titel A, lid 1, sub n, van de richtlijn regelt de vrijstelling ten aanzien van „bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend".

5. Artikel 28, lid 3, van de richtlijn, aanhef en sub b, bepaalt:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode kunnen de lidstaten:

[...]

b) de handelingen, genoemd in bijlage F blijven vrijstellen onder de in de lidstaat vigerende voorwaarden."

6. Bijlage F bij de richtlijn geeft een lijst van handelingen, die ingevolge artikel 28, lid 3,

3 — Zoals deze bepaling luidt na wijziging bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB L 60, blz. 16).

sub b, van de richtlijn mogen worden uitgezonderd. Punt 2 van de bijlage noemt: „Diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen, andere dan de medische en paramedische beroepen [...]".

7. In bijlage XV, titel IX, bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (hierna: „Toetredingsakte")[4], komen de belastingen aan de orde. Lid 2, sub n, van deze titel, bepaalt:

„n) Voor de toepassing van artikel 28, lid 3, onder b, en zolang dezelfde vrijstelling wordt toegepast door één of meer van de huidige lidstaten, mag de Republiek Finland BTW-vrijstelling verlenen voor:

— de in punt 2 van bijlage F, bedoelde diensten verricht door auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken;

[...]."

4 — PB 1994, C 241, blz. 335.

8. De Finse belastingwetgeving zondert de verkoop van een kunstwerk, waarvan de maker eigenaar is, uit van BTW-heffing. Deze uitzondering geldt zowel bij verkoop van het kunstwerk door de maker zelf als bij verkoop door een tussenpersoon. Eenzelfde uitzondering is van toepassing op de invoer van een kunstwerk, dat rechtstreeks van de maker wordt gekocht.

III — Feitelijk en procedureel kader

9. Op 16 februari 1998 heeft de Commissie aan de Republiek Finland een schriftelijke ingebrekestelling gestuurd, vanwege het feit dat zij in strijd met de richtlijn een regeling heeft gehandhaafd waarbij, in bepaalde gevallen, verkoop en invoer van kunstwerken van BTW-heffing zijn vrijgesteld.

10. Bij brief van 6 april 1998 heeft de Finse regering geantwoord. Zij stelde in haar antwoord dat de bepalingen van de Toetredingsakte en artikel 28, lid 3, en bijlage F bij de richtlijn, in aanmerking genomen hun doelstellingen, toestaan dat de Republiek Finland de uitzondering handhaaft.

11. Op 4 november 1998 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht. In haar antwoord op dit advies heeft de Finse regering haar eerdere opvatting herhaald. Hierop heeft de Commissie op 8 mei 2000 het onderhavige verzoekschrift ingediend.

IV — Argumenten van partijen

12. De Commissie wijst in haar verzoekschrift allereerst op artikel 2 van de richtlijn, die het beginsel uitdrukt dat de levering en invoer van goederen zijn onderworpen aan BTW. Vervolgens stelt de Commissie dat de richtlijn niet voorziet in een uitzondering voor de levering en invoer van kunstwerken. De Commissie wijst op artikel 12, lid 3, sub c, van de richtlijn, waarin aan de lidstaten slechts wordt toegestaan een verlaagd tarief toe te passen. Tot slot geeft de Commissie aan dat bijlage F bij de richtlijn, die de handelingen opnoemt die de lidstaten op grond van artikel 28, lid 3, van de richtlijn mogen vrijstellen van BTW-heffing, weliswaar ziet op diensten van auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken, maar niet op de verkoop en invoer van kunstwerken. Het gaat dan namelijk om goederen, niet om diensten. Kortom, de Republiek Finland heeft naar het oordeel van de Commissie de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 2 van de richtlijn niet nageleefd.

13. De Finse regering stelt dat bij de toetreding tot de Europese Unie een uitzondering is gecreëerd die het haar toestaat de vrijstelling te handhaven voor kunstwerken waarvan de maker tevens eigenaar is. Zij refereert aan de verwijzing in de Toetredingsakte naar artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F bij de richtlijn.

14. De Finse regering is het niet eens met het standpunt van de Commissie aangaande de eerste verkoop en de invoer van een kunstwerk. Zelfs indien de begrippen goederen en diensten in de richtlijn strak moeten worden onderscheiden en op zichzelf in het algemeen kunstwerken moeten worden beschouwd als goederen, dan nog mag, zo stelt de Finse regering, de uitleg van de uitzondering voor kunstenaars niet louter op de tekst van de regeling worden gebaseerd. Een strikt tekstuele uitleg zou het toepassingsgebied van de uitzondering tot praktisch nul reduceren. Indien namelijk, zoals de Commissie zou stellen, de uitzondering slechts ziet op beeldende kunst voorzover deze niet de vorm heeft van een roerende zaak, dan geldt de uitzondering slechts voor de bijzondere situatie dat het kunstwerk rechtstreeks door de kunstenaar wordt aangebracht op een onroerende zaak waarvan de koper de eigenaar is.[5] Volgens de uitleg van de Commissie zou, aldus de Finse regering, ook de overdracht van een kunstwerk dat in opdracht is gemaakt, zoals een portret, onder het begrip goed vallen, en daarmee buiten de vrijstelling.

15. Een en ander houdt verband met het feit dat het begrip kunstenaar in bijlage F, punt 2, bij de richtlijn volgens de Finse regering moet worden uitgelegd als beeldend kunstenaar, aangezien voor andere artiesten de begrippen „vertolkers van kunstwerken" en „auteurs" zijn opgenomen. Ik begrijp die opvatting als volgt, dat bijvoorbeeld in de muziekkunst de uitvoerend kunstenaar een vertolker van kunstwerken is en de componist een auteur.

5 — Te denken valt aan een muurschildering.

16. De Finse regering is van mening dat rekening moet worden gehouden met de doelstelling van de bepaling, de andere bepalingen van de richtlijn die betrekking hebben op culturele activiteiten en met het beginsel van belastingneutraliteit.

17. Voorts moet rekening worden gehouden met het bijzondere karakter van de eerste verkoop van een kunstwerk. Men mag deze handeling niet gelijkstellen met de productie en de verkoop van consumptiegoederen. De Finse regering wijst nog op een drietal — oudere — Commissievoorstellen, waarin een permanente BTW-vrijstelling wordt voorgesteld voor overdrachten van kunstwerken door de kunstenaar zelf. [6]

18. Ook noemt de Finse regering nog een rapport van de Commissie van 2 juli 1992 [7], waaruit onzekerheid zou blijken omtrent de classificatie van de overdracht van een kunstwerk als goed of als dienst. In het verzoekschrift betwist de Commissie overigens dat dit rapport enige relevantie heeft voor de onderhavige zaak.

19. Een te enge uitleg van de richtlijn zou volgens de Finse regering bovendien leiden tot een ongelijke behandeling van de verschillende kunstzinnige beroepen en daarmee tot schending van het beginsel van belastingneutraliteit. Dit beginsel is een belangrijke doelstelling van het BTW-stelsel. De Finse regering verwijst in dit verband naar de arresten Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a. [8] en Gregg. [9]

20. Ook verwijst de Finse regering nog naar artikel 13, A, lid 1, sub n, van de richtlijn dat een permanente vrijstelling bevat voor bepaalde culturele diensten.

21. Gelet op het bovenstaande concludeert de Finse regering dat de Toetredingsakte en artikel 28 en bijlage F bij de richtlijn meebrengen dat de eerste overdracht van een kunstwerk door de maker van BTW mag worden vrijgesteld. Uit artikel 14, lid 1, van de richtlijn leidt de Finse regering af dat zulks ook geldt voor de invoer van kunstwerken. Tot slot wijs ik er op dat de Finse regering de gegrondheid van het verzoekschrift erkent, voorzover het betrekking heeft op de provisie op kunstwerken waarvan de maker de eigenaar is.

22. In reactie op de argumentatie van de Finse regering erkent de Commissie dat de

6 — In haar repliek preciseert de Finse regering nog dat het daarbij niet de bedoeling is geweest ook de materiële reikwijdte van de uitzondering uit te breiden.

7 — SEC (92) 1006 def.

8 — Arrest van 17 oktober 1989 (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 22).

9 — Arrest van 7 september 1999 (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

Republiek Finland op grond van de Toetredingsakte uitzonderingen mag handhaven. Zij betwist echter dat de Finse regeling binnen de reikwijdte van bijlage F, punt 2, bij de richtlijn valt, waarnaar de Toetredingsakte verwijst.

23. Bijlage F bij de richtlijn voorziet in een opsomming van uitzonderingen, van geval tot geval. Het gaat bovendien nog om een tijdelijke bevoegdheid voor de lidstaten om uitzonderingen te handhaven. Deze moet strikt en letterlijk worden geïnterpreteerd. De Commissie wijst in dit verband op de arresten Bulthuis-Griffioen [10] en Skripalle. [11] Eenzelfde benadering geldt voor de Toetredingsakte van Oostenrijk, Finland en Zweden. [12] De Commissie vindt dat deze benadering in het onderhavige geval te meer van toepassing is, aangezien van de afwijking alleen gebruik mag worden gemaakt voor bestaande praktijken in de lidstaat. De interpretatie van de Finse Regering is in strijd met de tekst van de bijlage en zou er volgens de Commissie zelfs toe leiden dat een boek zou worden uitgesloten van BTW-heffing, hetgeen strijdig is met bijlage H, punt 6, bij de richtlijn.

24. De Commissie is het niet eens met het argument dat haar interpretatie het toepassingsgebied van de uitzondering van bijlage F, punt 2, bij de richtlijn praktisch tot nul zou reduceren. De uitzondering ziet niet alleen op kunstenaars en vertolkers van kunstwerken (zoals circusartiesten, zangers en acteurs), maar ook op advocaten en andere beoefenaars van vrije beroepen.

25. De Commissie brengt een economische overweging naar voren. Waar de verrichting van een dienst is voltooid na de verrichting zelf, kan een goed meermalen worden verkocht. Bij de levering van een kunstwerk, bijvoorbeeld aan een galerie, zou de uitzondering van BTW-heffing ertoe leiden dat ook de kunstenaar zelf de BTW, die hij heeft betaald voor de grondstoffen, zoals de verf en het doek ten behoeve van een schilderij, niet kan aftrekken. De BTW-heffing wordt overgedragen aan de belastingplichtige die het kunstwerk koopt, bijvoorbeeld de galerie. Dit effect is tegengesteld aan het doel de belasting op kunst te verlichten. Deze economische overweging was, zo stelt de Commissie, een argument om de voorstellen tot wijziging van de richtlijn, waar de Finse regering op wijst [13], niet aan te nemen.

26. De Commissie betwist dat haar opvatting leidt tot kunstmatige verschillen ten aanzien van leveringen van kunstwerken. In tegendeel, het onderscheid in behandeling vloeit voort uit het soort contract dat de kunstenaar heeft gesloten. Er is sprake van de levering van een goed, zoals de verkoop van een schilderij of een beeldhouwwerk, indien de kunstenaar een door hem gemaakt werk verkoopt. Er is sprake van de verrichting van een dienst, indien de

10 — Arrest van 11 augustus 1995 (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19).

11 — Arrest van 29 mei 1997 (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punt 24).

12 — De Commissie verwijst naar arrest van 3 december 1998, KappAhl (C-233/97, Jurispr. blz. I-8069, punt 23).

13 — Zie punt 17 van mijn conclusie.

opdrachtgever reeds vanaf het ontstaan van een kunstwerk de eigenaar is van het kunstwerk, bijvoorbeeld indien een portret in opdracht wordt gemaakt.

27. De Commissie wijst erop dat ieder onderscheid in de behandeling van verschillende handelingen een subjectief karakter heeft. Het beginsel van belastingneutraliteit kan in casu niet worden ingeroepen als argument tegen een strikte interpretatie van de regelgeving.

28. Ook gaat de Commissie in op artikel 13, A, lid 1, sub n, van de richtlijn. Deze bepaling bevat een derogatie van het beginsel van BTW-heffing en dient dientengevolge beperkt te worden uitgelegd, zo stelt de Commissie. Bovendien richt de bepaling zich op diensten. De derogatie kan slechts ten goede komen aan de levering van goederen, indien deze levering nauw verbonden, en daarmee in zekere mate ondergeschikt is aan een dienstverrichting.

29. In dupliek benadrukt de Finse regering nogmaals dat de opvatting van de Commissie ertoe leidt dat de uitzondering van bijlage F, punt 2, bij de richtlijn voor kunstenaars vrijwel zonder betekenis is. Hieraan doet niet af dat deze bijlage ook van toepassing is op andere beroepsgroepen dan kunstenaars. Ten tweede is de Finse regering het niet eens met de opvatting van de Commissie dat het onderscheid tussen kunstwerken en gebruiksvoorwerpen subjectief is. De richtlijn geeft immers een precieze definitie van een kunstwerk. In de derde plaats acht de Finse regering de stelling van de Commissie dat een goed meermaals kan worden overgedragen en een dienst niet, onhoudbaar. Als voorbeeld noemt de Finse regering de overdracht van een melodisch werk door de vertolker. Ten vierde wijst de Finse regering er op dat de verkoper bij de doorverkoop van een kunstwerk alleen BTW hoeft te betalen over zijn eigen commerciële marge, ook als hij het kunstwerk belastingvrij heeft verkregen. Er is dus geen sprake van een dubbele belasting, waar de Commissie op lijkt te duiden. Bovendien verkopen kunstenaars vaak rechtstreeks aan consumenten.

V — Beoordeling

30. Het geschil spitst zich in wezen toe op de uitleg van het bepaalde in artikel 28, juncto punt 2 van bijlage F bij de richtlijn. Kan onder het begrip „diensten van [...] kunstenaars" ook de eerste levering van een kunstwerk door de maker worden begrepen? De Commissie beantwoordt deze vraag negatief. Zij neemt als uitgangspunt dat het hier gaat om een bepaling die strikt en tekstueel moet worden gelezen, nu het een derogatiebepaling bevat. De Finse regering geeft een positief antwoord op de vraag, waarbij zij de context en de doelstelling van de bepaling in haar afwegingen betrekt.

31. Ik deel het uitgangspunt van de Commissie. Het staat vast dat het hier gaat om

een derogatiebepaling, die afbreuk doet aan de harmonisatie van de BTW-stelsels, zoals die is geregeld in de richtlijn. De bepaling geeft de mogelijkheid aan lidstaten — tijdelijk — af te wijken van het beginsel volgens hetwelk BTW verschuldigd is. Een zodanige bepaling heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk. Zulke afwijkingen zijn volgens de rechtspraak van het Hof slechts toegestaan in de gevallen waarin de richtlijn uitdrukkelijk voorziet. [14] Volgens de rechtspraak dienen bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel bovendien strikt te worden uitgelegd. [15] Advocaat-generaal Fennelly wees er in zijn conclusie bij het arrest Victoria Film reeds op dat „niet [is] in te zien, waarom het beginsel van een strikte uitlegging van vrijstellingen niet zou gelden voor bijlage F" bij de richtlijn. [16]

32. Voor mij staat een strikte en tekstuele uitleg van de derogatiebepaling, die is opgenomen in de Toetredingsakte junctis artikel 28, lid 3, aanhef en sub b, en bijlage F, punt 2, bij de richtlijn dus voorop. Bij die uitleg hecht ik belang aan het onderscheid in artikel 2, lid 1, van de richtlijn tussen goederen en diensten. Dit onderscheid vloeit rechtstreeks voort uit het EG-Verdrag zelf. Zowel voor goederen als voor diensten legt de richtlijn de verplichting op aan de lidstaten om BTW te heffen. De uitzondering, die is genoemd in bijlage F, punt 2, bij de richtlijn heeft echter alleen betrekking op diensten. De levering van goederen is daarmee dus aan BTW-heffing onderworpen.

33. Ik wijs er daarbij op dat de wetgever er desbewust voor moet hebben gekozen leveringen van goederen buiten de vrijstelling te laten. In andere onderdelen van bijlage F bij de richtlijn worden goederen immers nadrukkelijk wel genoemd, soms naast de verrichting van diensten. In het bijzonder noem ik in dit verband de formule die wordt gehanteerd in punt 5 van bijlage F bij de richtlijn, luidende „diensten en daarmee rechtstreeks verband houdende leveringen van goederen" door de openbare postdiensten op het gebied van telecommunicaties. Artikel 13 van de richtlijn hanteert een soortgelijke formulering voor de vrijstelling van „bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen".

34. De argumentatie van de Finse regering komt er in hoofdlijnen op neer dat het onderscheid tussen diensten en goederen bij handelingen van kunstenaars niet goed te maken is, of althans tot ongewenste uitkomsten leidt.

35. Mij ontgaat hoe de Finse regering tot de redenering heeft kunnen komen dat een onderscheid tussen goederen en diensten bij handelingen van beeldende kunstenaars niet goed te maken is. De beeldende kunstenaar is wat dit betreft niet anders dan

14 — Zie onder meer arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 34), met betrekking tot het recht op aftrek van BTW.

15 — Zie onder meer arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje (C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punt 19), met betrekking tot artikel 12, lid 3, van de richtlijn.

16 — Conclusie bij arrest van 12 november 1998 (C-134/97, Jurispr. blz. I-7023). Overigens ging het in die zaak evenals in de onderhavige zaak om de uitleg van de toetredingsakte junctis artikel 28, lid 3, aanhef en sub b, en bijlage F, punt 2, bij de Zesde richtlijn. Het Hof is aan de uitleg niet toegekomen.

welke andere beroepsbeoefenaar dan ook. Zo noem ik de schrijver. De activiteit van het schrijven zelf valt te beschouwen als een dienst, en het boek dat het resultaat is van dit schrijven is te beschouwen als een goed. Ook lijkt de Finse regering in dit verband te stellen dat een kunstwerk niet te vergelijken zou zijn met een willekeurig consumptiegoed. Ongetwijfeld zullen vele kunstliefhebbers dit standpunt van de Finse regering delen, maar juridisch snijdt het evident geen hout.

36. Vervolgens wijs ik op de Finse stelling dat een strak onderscheid tussen diensten en goederen ertoe zou leiden dat de vrijstelling — althans voor kunstenaars — geen praktisch belang zou hebben. Naar mijn mening kan dit gevolg zich inderdaad voordoen. Echter, een zodanig gevolg, dat wellicht door een lidstaat beleidsmatig als onwenselijk wordt beschouwd, kan er niet toe leiden dat het Hof aan een vrijstelling uit de richtlijn een ruime uitleg geeft, die in strijd zou komen met de tekst van de richtlijn. Slechts de gemeenschapswetgever zou, via een wijziging van de richtlijn, dit gevolg kunnen wegnemen.

37. Overigens blijkt uit de uitleg die de Commissie aan de vrijstelling geeft, dat deze toch een zeker praktisch belang krijgt. De Commissie stelt namelijk, dat bij kunstwerken die in opdracht worden gemaakt, van de vrijstelling kan worden geprofiteerd. Kunst in opdracht lijkt mij aanzienlijk vaker voor te komen dan het voorbeeld dat de Finse regering noemt, de muurschildering in de woning of het bedrijf van de koper.

38. Ook uit de doelstelling van de vrijstellingsbepaling casu quo van andere bepalingen uit de richtlijn die betrekking hebben op culturele activiteiten, kan ik niet afleiden dat de Toetredingsakte junctis artikel 28, lid 3, aanhef en sub b, en bijlage F, punt 2, bij de richtlijn mede betrekking zou kunnen hebben op de levering van goederen. Het is evident niet de bedoeling geweest van de gemeenschapswetgever om alle handelingen van kunstenaars uit te sluiten van BTW-heffing. Allereerst wijs ik er op dat de uitzondering, waarop de Finse regering zich beroept, een facultatief karakter heeft. Bovendien geldt de uitzondering alleen maar tijdens een overgangsperiode. Verder is in de richtlijn zelf een instrument opgenomen dat het mogelijk moet maken voor de lidstaten om de belastingdruk op kunst te beperken. Zij kunnen namelijk op grond van artikel 12, lid 3, van de richtlijn een verlaagd tarief toepassen. Artikel 13, A, lid 1, sub n, van de richtlijn gaat nog een stap verder voor bepaalde diensten en leveringen. Deze bepaling verleent BTW-vrijstelling, indien deze diensten en leveringen zijn verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend.

39. Naar mijn oordeel heeft de gemeenschapswetgever hiermee gekozen voor een afgewogen stelsel van BTW-heffing op kunst. De tijdelijke vrijstelling ingevolge artikel 28, lid 3, aanhef en sub b, en bijlage F, punt 2, bij de richtlijn speelt daarbij een ondergeschikte rol. Er is dan

ook geen sprake van dat een strikte uitleg van deze vrijstelling in strijd zou komen met de doelstellingen van de richtlijn, indien een andere uitleg überhaupt al mogelijk zou zijn.

40. In het geschil is ook de werking van het beginsel van belastingneutraliteit naar voren gebracht. Dit beginsel ligt ten grondslag aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarvan de richtlijn deel uitmaakt. Het verzet zich ertegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing. [17] In dat kader heeft het Hof recentelijk meer in het bijzonder nog eens bevestigd dat dubbele belastingheffing in strijd is met het beginsel van belastingneutraliteit. [18]

41. Naar mijn oordeel kan uit dit beginsel niet voortvloeien dat de levering van kunstwerken door de kunstenaar onder de vrijstelling moet kunnen vallen. De levering van een kunstwerk en de verrichting van een dienst door een kunstenaar, zoals bijvoorbeeld het in opdracht schilderen van een portret, zijn immers niet als gelijke handelingen aan te merken. Zoals de Commissie terecht stelt gaat het hier om verschillende handelingen, waarbij bepalend is welk type contract de kunstenaar heeft gesloten.

42. Ik wijs er daarbij nog op dat de richtlijn op verschillende plaatsen, en vrij precies, onderscheid aanbrengt tussen handelingen die altijd onder het gewone BTW-tarief vallen, handelingen die onder het lage BTW-tarief kunnen worden gebracht en handelingen die zelfs helemaal kunnen worden vrijgesteld. In een stelsel met een dergelijk gedetailleerd karakter zullen automatisch in een aantal gevallen handelingen met een enigszins vergelijkbare, maar niet gelijke inhoud verschillend worden behandeld.

43. De richtlijn heeft hiermee veel grensgevallen geschapen, die voortkomen uit het feit dat de gehanteerde grenzen niet steeds een natuurlijk karakter hebben, maar worden bepaald door de wijze waarop de gemeenschapswetgever gebruik heeft gemaakt van zijn discretionaire marge. De grens die nog het meest duidelijk een natuurlijk karakter heeft, is de grens tussen goederen en diensten. Ik zie dan ook niet in waarom het hanteren van die grens onmogelijk zou kunnen worden gemaakt met een beroep op het beginsel van belastingneutraliteit.

44. In het geschil komt ook nog de vraag aan de orde of vrijstelling van belastingheffing op kunstwerken kan leiden tot een dubbele belastingheffing. Nu uit het voorgaande reeds voortvloeit dat een zodanige vrijstelling niet past binnen het stelsel van de richtlijn ga ik verder niet in op het risico van dubbele heffing.

45. Ten overvloede wijs ik nog op het volgende. Uit het verweerschrift valt af te leiden dat de Finse regering bij de toetre-

17 — Zie onder meer arrest Gregg, aangehaald in voetnoot 9.

18 — Arrest van 17 mei 2001, Fischer e.a. (C-322/99 en C-323/99, Jurispr. blz. I-4049, punt 76).

dingsonderhandelingen heeft beoogd tevens de eerste levering van kunstwerken vrij te stellen van BTW-heffing. Met dit oogmerk kan bij de beoordeling van de onderhavige zaak geen rekening worden gehouden. Het gaat er immers niet om wat één van de partijen in de onderhandelingen heeft gewild; doorslaggevend is het resultaat van de onderhandelingen, zoals vastgelegd in de tekst van de Toetredingsakte.

VI — Conclusie

46. In het licht van de hier weergegeven feiten en omstandigheden geef ik het Hof in overweging:

a) Te verklaren dat de Republiek Finland, door een wettelijke regeling te handhaven die zowel de verkoop van kunstwerken door de kunstenaar zelf of door tussenpersonen als de invoer van rechtstreeks van de kunstenaar zelf gekochte kunstwerken van BTW vrijstelt, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

b) De Republiek Finland ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering in de proceskosten te veroordelen.