ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

4 juni 2009 *

In zaak C-102/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 20 december 2007, ingekomen bij het Hof op 5 maart 2008, in de procedure

Finanzamt Düsseldorf-Süd

tegen

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 januari 2009,

gelet op de opmerkingen van:

— SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, vertegenwoordigd door U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater en A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan en M. MacGrath als gemachtigden, en N. Travers, BL,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 5, tweede en vierde alinea, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Düsseldorf-Süd (hierna: „Finanzamt") en SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (hierna: „Salix") betreffende het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die vooraf is betaald bij de bouw van een gebouw dat naderhand is verhuurd aan een publiekrechtelijk lichaam dat het op zijn beurt voor een lange termijn heeft onderverhuurd aan btw-plichtige derden.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn luidt:

„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 lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

5 Overeenkomstig artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van […] verhuur van parkeerruimte voor voertuigen".

6 Krachtens artikel 13, C, van de richtlijn kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht verlenen om bij de verhuur en verpachting van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen, en kunnen zij zowel de omvang van dit keuzerecht beperken als de bepalingen voor de uitoefening ervan vaststellen.

Nationale regeling

7 § 2, leden 1 en 3, van het Umsatzsteuergesetz 1993 (wet inzake de omzetbelasting van 1993; BGBl. 1993 I, blz. 565) in de in 1995 geldende versie (hierna: „UStG") luidde:

„1. Ondernemer is hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- en beroepswerkzaamheden van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepswerkzaamheid is elke duurzame werkzaamheid ter verwerving van inkomsten, ook wanneer een winstoogmerk ontbreekt of een vereniging van personen slechts ten behoeve van haar leden werkzaam is.

[…]

3. Publiekrechtelijke rechtspersonen oefenen slechts een bedrijf of beroep uit in het kader van hun bedrijfsactiviteiten (§ 1, lid 1, punt 6, en § 4 Körperschaftsteuergesetz) en hun land- of bosbouwbedrijven […]”

8 § 4, lid 12, sub a, UStG bepaalde dat van de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UStG bedoelde handelingen waren vrijgesteld de „verhuur en verpachting van onroerende goederen, van titels waarop de bepalingen van burgerlijk recht inzake onroerende goederen van toepassing zijn, en van grondeigendommen en onroerende goederen van de staat”.

9 Volgens § 9, lid 1, UStG „kan de ondernemer een handeling die volgens § 4, […] lid 12, […] belastingvrij is, als belastingplichtig behandelen wanneer de handeling voor een andere ondernemer ten behoeve van diens onderneming wordt verricht”.

10 Volgens § 9, lid 2, UStG mocht alleen van de belastingvrijstelling worden afgezien „voor zover de ontvanger van de prestatie het onroerend goed uitsluitend gebruikt of beoogt te gebruiken voor handelingen die de aftrek van voorbelasting niet uitsluiten. De ondernemer dient te bewijzen dat aan die voorwaarden is voldaan.”

11 § 1, lid 1, sub 6, van het Körperschaftsteuergesetz (wet inzake de vennootschapsbelasting; BGBl. 1991 I, blz. 637) in de in 1995 geldende versie (hierna: „KStG”) bepaalde dat „bedrijfsactiviteiten” van publiekrechtelijke rechtspersonen wier bestuur of zetel is gevestigd op het nationale grondgebied, volledig onder de vennootschapsbelasting vallen.

12 § 4 KStG luidde:

„1. Onverminderd het bepaalde in lid 5 worden als bedrijfsactiviteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen in de zin van § 1, lid 1, sub 6, aangemerkt alle duurzame economische activiteiten die strekken tot het realiseren van inkomsten, behoudens die uit land- en bosbouw, en die in het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon economisch van bijzonder belang zijn. Het streven naar winst en de deelneming aan het algemene economische leven zijn niet noodzakelijk.

2. Een onderneming is ook volledig belastingplichtig wanneer zij zelf een publiekrechtelijke rechtspersoon is.

[…]

4. Onder onderneming moet ook worden verstaan het verpachten van een dergelijk bedrijf.

5. Onder de ondernemingen vallen niet bedrijven die in overwegende mate ten dienste staan van de uitoefening van het openbaar gezag (ondernemingen met een bestuurstaak). Voor het bestaan van een onderneming met een bestuurstaak is het bezit van executoriale of exclusieve rechten niet voldoende."

13 Blijkens de verwijzingsbeslissing wordt de verhuur van een onroerend goed op lange termijn in de regeling van de vennootschapsbelasting geacht niet te behoren tot de activiteiten van een „onderneming". Volgens sommigen volgt dit uit de juridische fictie van § 4, lid 4, KStG, volgens anderen uit § 14 van de Abgabenordnung 1977 (belastingwetboek 1977) in de in 1995 geldende versie (hierna: „AO").

14 § 14 AO bepaalde dat een „bedrijf een permanente onafhankelijke activiteit is die het mogelijk maakt winst of andere economische voordelen te verkrijgen en die verder gaat dan het beheer van een vermogen. Een winstoogmerk is niet vereist. In de regel is sprake van vermogensbeheer wanneer een vermogen wordt gebruikt, bijvoorbeeld wanneer een kapitaal wordt geïnvesteerd en interesten oplevert of een onroerend goed wordt verhuurd of verpacht."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Op 20 maart 1995 sloot Salix, een vennootschap die onroerende goederen verhuurt, een „leaseovereenkomst betreffende onroerend goed" met de Industrie- und Handelskammer Offenbach (Kamer voor Handel en Nijverheid van Offenbach; hierna: „IHK"), een publiekrechtelijk lichaam. Bij die overeenkomst verbond zij zich ertoe om aan IHK gedurende 27 jaar een nog op te trekken kantoorgebouw met ondergrondse parkeergarage te verhuren.

16 Dat jaar nog voltooide Salix het gebouw, dat zij ter beschikking stelde aan IHK. Deze laatste gebruikte een deel van de kantoren voor zichzelf en verhuurde de overige voor lange termijn aan btw-plichtige derden. IHK bestemde ook een deel van de parkeerplaatsen in de ondergrondse garage voor zichzelf, verhuurde een ander deel op lange termijn aan de huurders van de kantoren, en stelde de overige op korte termijn tegen betaling ter beschikking aan derden.

17 Met het oog op de aftrek van de bij de bouw van het gebouw betaalde btw voor het deel van het gebouw dat door IHK werd onderverhuurd, zag Salix overeenkomstig § 9, lid 1, UStG af van de in § 4, lid 12, sub a, UStG bedoelde vrijstelling voor verhuurinkomsten. Volgens haar kreeg zij daardoor recht op die aftrek, daar zij het gebouw verhuurde ten behoeve van het bedrijf van een andere ondernemer, namelijk IHK, die het op zijn beurt ten dele gebruikte voor handelingen die recht verleenden op aftrek van de voorbelasting.

18 In het kader van een belastingcontrole bij Salix weigerde de controleur echter om haar die aftrek toe te staan voor het deel van het gebouw dat op lange termijn was onderverhuurd, op grond dat IHK bij die verhuur niet was opgetreden als „ondernemer" in de zin van § 9, lid 1, UStG.

19 Dienaangaande wees de controleur erop dat publiekrechtelijke rechtspersonen volgens § 2, lid 3, eerste volzin, UStG alleen als ondernemer kunnen optreden in het kader van „bedrijfsactiviteiten" als gedefinieerd in § 1, lid 1, punt 6, en § 4 KStG.

20 Volgens de controleur kan enkel de verhuur op korte termijn worden beschouwd als een „bedrijfsactiviteit" in de zin van die bepalingen; de verhuur op lange termijn is als louter „vermogensbeheer" niet een dergelijke activiteit.

21 Bijgevolg stelde het Finanzamt op 20 april 2001 een gewijzigde btw-aanslag voor 1995 vast, waarbij de aftrek werd geweigerd van de door Salix bij de bouw van het gebouw betaalde btw voor het deel dat door IHK op lange termijn werd onderverhuurd.

22 Deze mening werd evenwel niet gedeeld door de voor de belasting van IHK bevoegde fiscale autoriteiten. Zij bevestigden dat IHK met betrekking tot al haar verhuuractiviteiten als ondernemer was opgetreden en dat haar verklaring dat zij afzag van de belastingvrijstelling voor haar inkomsten daaruit, rechtsgeldig was.

23 Nadat haar bezwaar tegen de gewijzigde btw-aanslag was afgewezen, stelde Salix beroep in bij het Finanzgericht Düsseldorf.

24 Het Finanzgericht Düsseldorf wees de vordering van Salix toe. Hoewel IHK bij de onderverhuur op lange termijn niet was opgetreden als ondernemer in de zin van het Duitse belastingrecht, moest IHK volgens het Finanzgericht Düsseldorf op grond van een uitlegging van het nationale recht die strookt met artikel 4, lid 5, tweede en vierde alinea, van de Zesde richtlijn, niettemin worden geacht daarbij te hebben gehandeld als belastingplichtige en dus als „ondernemer".

25 Het Finanzgericht Düsseldorf was van oordeel dat de weigering om te erkennen dat IHK de hoedanigheid van ondernemer heeft, haar de mogelijkheid ontneemt om voor belastingheffing te kiezen en derhalve de voorbelasting af te trekken, waardoor zij in vergelijking met haar particuliere concurrenten op de betrokken markten in een ongunstige positie terechtkomt. Dat kan leiden tot een „concurrentievervalsing van enige betekenis", die artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn juist wil vermijden.

26 Met haar hogere voorziening bij het Bundesfinanzhof vordert het Finanzamt vernietiging van het arrest van het Finanzgericht Düsseldorf en verwerping van het beroep van Salix. Ter onderbouwing van de hogere voorziening stelt het Finanzamt dat het begrip „concurrentievervalsing van enige betekenis" volgens de rechtspraak van het Hof enkel strekt tot bescherming van de particuliere sector van de economie, namelijk de belastingplichtige particuliere ondernemingen, tegen concurrentie van niet-

belastingplichtige publiekrechtelijke lichamen. Toepassing van die bepaling op publiekrechtelijke lichamen is dus in strijd met het doel daarvan.

27 In de eerste plaats neigt het Bundesfinanzhof tot de opvatting dat de lidstaten zich slechts kunnen beroepen op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn genoemde mogelijkheid om werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, te beschouwen als werkzaamheden van de overheid, indien daartoe een uitdrukkelijke wettelijke bepaling is vastgesteld.

28 In dat verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in Duitsland geen enkele uitdrukkelijke wettelijke bepaling is vastgesteld die publiekrechtelijke lichamen die onroerende goederen verpachten of verhuren, onderwerpt aan de btw. In de hoofdzaak worden de lichamen die dergelijke verrichtingen uitvoeren, enkel aan de btw onderworpen op grond van de uitlegging van het begrip „vermogensbeheer". Dat begrip komt echter niet voor in de relevante wettelijke regeling: niet in § 2, lid 3, UStG, niet in § 1, lid 1, punt 6, KStG of § 4 KStG, en evenmin in een wetgevingsdelegatie die deze bepalingen verlenen aan de administratie.

29 In de tweede plaats vraagt het Bundesfinanzhof zich af of de toepassing van artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn in de hoofdzaak is uitgesloten omdat IHK zelf, en niet een van haar particuliere concurrenten, het slachtoffer zou kunnen worden van „concurrentievervalsing van enige betekenis" in de zin van de tweede alinea van die bepaling, als haar handelingen van verhuur op lange termijn aan derden als onbelastbaar zouden worden beschouwd.

30 Het Bundesfinanzhof is namelijk van oordeel dat hoewel artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in de eerste plaats de bescherming van het particuliere bedrijfsleven tegen vrijgestelde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen beoogt, dat niet uitsluit dat het in die bepaling vervatte concurrentievoorbehoud ook

ten gunste van die lichamen kan spelen. Dienaangaande merkt het op dat in die tweede alinea geen beperkingen worden gesteld aan dat voorbehoud; daarin is sprake van concurrentievervalsing van enige betekenis, ongeacht wie daarvan het slachtoffer is. Volgens het Bundesfinanzhof kan voor beide tegengestelde uitleggingen steun worden gevonden in de rechtspraak van het Hof.

31 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kunnen de lidstaten werkzaamheden van staten, deelstaten, gemeenten of andere publiekrechtelijke lichamen, die krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn […] van de belasting zijn vrijgesteld, alleen dan overeenkomstig artikel 4, lid 5, vierde alinea, van deze richtlijn als werkzaamheden van de overheid ‚beschouwen', wanneer de lidstaten zulks uitdrukkelijk wettelijk regelen?

2) Kan van ‚concurrentievervalsing van enige betekenis' in de zin van artikel 4, lid 5, vierde juncto tweede alinea, van de Zesde richtlijn alleen dan sprake zijn, wanneer de behandeling van een publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtige zou leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van concurrerende particuliere belastingplichtigen, of ook wanneer de behandeling van een publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis te zijnen nadele zou leiden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

32 Met zijn eerste vraag wenst het Bundesfinanzhof te vernemen of de lidstaten zich alleen kunnen beroepen op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid om werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die krachtens artikel 13 of 28 van die richtlijn van de belasting zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid te beschouwen, wanneer zulks uitdrukkelijk wettelijk is geregeld.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

33 Volgens Salix blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten zich slechts op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid kunnen beroepen indien zij een uitdrukkelijk daartoe strekkende wettelijke regeling vaststellen. De lidstaten zijn immers verplicht om richtlijnen om te zetten in dwingende nationale rechtsinstrumenten, om een nauwkeurig wettelijk kader te creëren dat ondubbelzinnig is en door alle marktdeelnemers duidelijk als zodanig kan worden herkend. Die regelingen kunnen echter ondergeschikte uitvoeringsbevoegdheden delegeren aan de administratie.

34 De Duitse regering meent dat de omzetting van artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn een wettelijke bepaling vereist, die evenwel niet uitdrukkelijk hoeft te zijn. Voor de omzetting van de in die bepaling vervatte mogelijkheid volstaat het

namelijk dat de bedoeling van de wetgever met behulp van de erkende uitleggingsmethoden duidelijk kan worden afgeleid uit de toepasselijke wetsbepalingen. Anders dan de verwijzende rechter uiteenzet, zijn wettelijke bepalingen vastgesteld ter omzetting van de bepaling in kwestie.

35 Ierland stelt dat uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat de lidstaten bij de omzetting van een richtlijn in hun nationale rechtorde het door die richtlijn beoogde doel moeten bereiken, maar dat zij de vorm en middelen mogen kiezen om dat resultaat te bereiken. In de hoofdzaak levert de Duitse regeling, die duidelijk onderscheid maakt tussen vermogensbeheer en commerciële activiteiten, een voldoende zekere rechtsgrondslag voor de toepassing van artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn, zodat het ontbreken van uitdrukkelijke bepalingen van geen belang is.

36 De Commissie van de Europese Gemeenschappen meent dat de eerbiediging van de algemene beginselen van gemeenschapsrecht vereist dat richtlijnen worden omgezet door middel van duidelijke formele regels van nationaal recht die voor de burgers rechtstreekse werking hebben, die officieel worden bekendgemaakt en niet naar goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd. Bijgevolg moeten de lidstaten wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen vaststellen. In de hoofdzaak is een uitdrukkelijke en nauwkeurige bepaling te meer noodzakelijk nu het gaat om de omschrijving van de werkingssfeer van een afwijking van het beginsel dat eenieder die zelfstandig een van de in artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn genoemde economische activiteiten verricht, btw-plichtig is.

Beoordeling door het Hof

37 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de werkzaamheid van verhuur van parkeerruimte voor voertuigen volgens artikel 13, B, sub b, eerste alinea, van de Zesde richtlijn geen vrijgestelde activiteit is. Die werkzaamheid kan dus niet krachtens artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn worden gelijkgesteld met een als overheid verrichte werkzaamheid in de zin van de eerste alinea van deze bepaling wanneer zij niet op zichzelf aan deze voorwaarde voldoet (zie in die zin arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Jurispr. blz. I-11435, punt 44).

38 Hierbij moet echter worden aangetekend, dat „verhuur van onroerende goederen", waarvoor de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn geldt, noodzakelijkerwijs niet slechts de verhuur omvat van het goed waarop de huurovereenkomst primair betrekking heeft, doch ook alle bijbehorende goederen. Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen kan derhalve niet van die vrijstelling worden uitgesloten, wanneer die verhuur zo nauw verband houdt met de verhuur van onroerend goed dat een andere bestemming heeft, dat beide verhuren één enkele economische handeling vormen (arrest van 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, Jurispr. blz. 2763, punten 14 en 15).

39 In de hoofdzaak moet de verwijzende rechter in voorkomend geval, rekening houdend met alle relevante omstandigheden, onderzoeken of het feit dat IHK een deel van de ondergrondse parkeerplaatsen voor voertuigen op lange termijn onderverhuurt aan de langetermijnhuurders van kantoren in hetzelfde gebouw, een onderdeel is van één enkele economische handeling in de zin van de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak. Als dat niet het geval is, kan de onderverhuur door IHK van die parkeerplaatsen namelijk hoe dan ook niet op grond van artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn worden gelijkgesteld met een als overheid verrichte werkzaamheid in de zin van de eerste alinea van die bepaling.

40 Wat de vraag betreft of de lidstaten zich slechts op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheid kunnen beroepen indien zij een daartoe strekkende uitdrukkelijke wettelijke bepaling hebben vastgesteld, zij in herinnering gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de omzetting van een richtlijn in nationaal recht niet noodzakelijkerwijze vereist dat de bepalingen ervan formeel en letterlijk worden overgenomen in een uitdrukkelijke en specifieke wettelijke bepaling, en een algemene juridische context kan volstaan wanneer deze daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert (arresten van 28 februari 1991, Commissie/Duitsland, C-131/88, Jurispr. blz. I-825, punt 6; 15 november 2001, Commissie/Italië, C-49/00, Jurispr. blz. I-8575, punt 21, en 28 april 2005, Commissie/Italië, C-410/03, Jurispr. blz. I-3507, punt 60).

41 Teneinde te voldoen aan het vereiste van rechtszekerheid is het bijzonder belangrijk dat, ingeval de richtlijn rechten voor particulieren in het leven beoogt te roepen, de begunstigden al hun rechten kunnen kennen en deze zo nodig voor de nationale rechterlijke instanties kunnen doen gelden (zie arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 6, en reeds aangehaalde arresten van 15 november 2001, Commissie/Italië, punten 21 en 22, en 28 april 2005, Commissie/Italië, punt 60).

42 Elke lidstaat moet immers aan richtlijnen uitvoering geven op een wijze die ten volle voldoet aan de door de gemeenschapswetgever gestelde vereisten van rechtsduidelijkheid en rechtszekerheid, zulks in het belang van de in de lidstaten gevestigde betrokken personen. Daartoe moeten de bepalingen van een richtlijn worden uitgevoerd met een onbetwistbare dwingende kracht en met de vereiste specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid (arrest van 18 oktober 2001, Commissie/Ierland, C-354/99, Jurispr. blz. I-7657, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 In het bijzonder kunnen eenvoudige administratieve praktijken, die naar hun aard volgens goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd en waaraan

onvoldoende bekendheid is gegeven, niet worden beschouwd als een correcte uitvoering van de verplichtingen tot uitvoering van het EG-Verdrag (zie arresten van 7 maart 1996, Commissie/Frankrijk, C-334/94, Jurispr. blz. I-1307, punt 30, en 13 maart 1997, Commissie/Frankrijk, C-197/96, Jurispr. blz. I-1489, punt 14).

44 Hoewel het aan de verwijzende rechter is om te beoordelen of in de hoofdzaak is voldaan aan de voorwaarden voor omzetting die zijn uiteengezet in de punten 40 tot en met 43 van dit arrest, kan het Hof, om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, hem toch alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht (zie met name arresten van 1 juli 2008, MOTOE, C-49/07, Jurispr. blz. I-4863, punt 30, en 22 december 2008, Magoora, C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 33).

45 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de mogelijkheid dat IHK voor belastingheffing kiest, naar Duits belastingrecht geheel afhankelijk is van de vraag of de verhuur van onroerende goederen door publiekrechtelijke lichamen wordt beschouwd als een activiteit die een ondernemer verricht in het kader van bedrijfsactiviteiten, dan wel als louter vermogensbeheer.

46 In dat verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing ook dat, zoals in punt 28 van dit arrest reeds is opgemerkt, het doorslaggevende begrip „vermogensbeheer" niet voorkomt in de relevante wettelijke regeling: niet in het UStG, niet in het KStG en evenmin in een wetgevingsdelegatie die deze bepalingen verlenen aan de administratie.

47 Nu de Duitse regering erop wijst dat § 14 AO het begrip vermogensbeheer bevat en het onderscheidt van de activiteiten van een ondernemer, moet echter worden opgemerkt dat situaties als die van de hoofdzaak blijkens de verwijzingsbeslissing niet rechtstreeks binnen de werkingssfeer van § 14 AO vallen.

48 De verwijzende rechter heeft immers gepreciseerd dat het onderscheid tussen vermogensbeheer en de activiteiten van een ondernemer niet wordt gemaakt in de relevante wettelijke regeling. Verder heeft hij er uitdrukkelijk op gewezen dat voor zover dat onderscheid niettemin wordt geacht te gelden in het stelsel van de vennootschapsbelasting, dat door sommigen wordt gededuceerd uit § 14 AO en door anderen uit § 4, lid 4, KStG.

49 Ten slotte blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingadministratie die bevoegd is voor de behandeling van het verzoek van IHK om aftrek van de eerder betaalde btw, anders dan het Finanzamt, heeft aanvaard dat verhuur op lange termijn ook een activiteit van een ondernemer is die uiteindelijk recht geeft op aftrek. Er bestaan dus uiteenlopende administratieve praktijken.

50 Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in Duitsland geen enkele uitdrukkelijke wettelijke bepaling is vastgesteld die publiekrechtelijke lichamen die onroerende goederen verpachten of verhuren, onderwerpt aan de btw.

51 Dienaangaande moet worden beklemtoond dat artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt, maar niet verplicht, om werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van de Zesde richtlijn te beschouwen als werkzaamheden van de overheid. Omzetting van deze bepaling in nationaal recht is dus niet verplicht.

52 Om gebruik te kunnen maken van de door die bepaling geboden mogelijkheid moeten de lidstaten daar dus voor kiezen.

53 Ook moet erop worden gewezen dat de lidstaten zich op grond van die mogelijkheid voor die activiteiten kunnen beroepen op de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn vervatte uitzondering op de in de artikelen 2, sub 1, en 4, leden 1 en 2, van de richtlijn geformuleerde algemene regel dat elke economische activiteit in beginsel is onderworpen aan btw.

54 Aangezien artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn voorziet in een uitzondering op een van de algemene regels van die richtlijn, moet die bepaling eng worden uitgelegd.

55 Derhalve moet worden geoordeeld dat opdat de lidstaten zich op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn vervatte mogelijkheid kunnen beroepen, zij daartoe een specifieke keuze moeten maken. Zij moeten bepalen dat de activiteiten van publiekrechtelijke lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van artikelen 13 of 28 van de Zesde richtlijn worden beschouwd als werkzaamheden van de overheid.

56 In dat verband moet worden gepreciseerd dat de lidstaten de wetgevingstechniek mogen kiezen die hun het meest geschikt lijkt. Zij kunnen zich bijvoorbeeld ertoe beperken in hun nationale wetgeving de in de Zesde richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen, dan wel een lijst vaststellen van de uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van de Zesde richtlijn vrijgestelde werkzaamheden van de publiekrechtelijke lichamen die als werkzaamheden van de overheid worden beschouwd (zie in die zin arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 18).

57 Een uitvoerende instantie kan immers bij wettelijke bepaling worden gemachtigd om te bepalen welke uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van de Zesde richtlijn vrijgestelde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen worden beschouwd als werkzaamheden van de overheid, op voorwaarde dat haar toepassingsbeslissingen een onbetwistbare dwingende kracht hebben, voldoen aan het vereiste van specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid teneinde de rechtsduidelijkheid te waarborgen, en kunnen worden onderworpen aan toetsing door de nationale rechterlijke instanties (zie mutatis mutandis arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 35).

58 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de lidstaten een uitdrukkelijke bepaling moeten vaststellen om zich te kunnen beroepen op de in artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om bepaalde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van die richtlijn zijn vrijgesteld, te beschouwen als werkzaamheden van de overheid.

Tweede vraag

59 Met zijn tweede vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig moeten worden beschouwd voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet belastingplichtig zijn uit hoofde van de eerste of de vierde alinea van die bepaling leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer dat leidt tot een dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

60 Salix, de Duitse regering en de Commissie merken op dat in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zonder onderscheid sprake is van elke „concurrentievervalsing van enige betekenis", ongeacht wie daarvan het slachtoffer is. Dat de lichamen in kwestie niet aan de belasting zijn onderworpen, waardoor zij zijn uitgesloten van het recht om voorbelasting af te trekken, kan ook leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van degene die niet belastingplichtig is. Als de concurrentie wordt vervalst, in het voordeel van publiekrechtelijke lichamen of in dat van hun particuliere concurrenten, moet worden aangenomen dat het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat op het gebied van de btw een uiting is van het beginsel van gelijke behandeling, is geschonden. Die uitlegging strookt met de logica van de bescherming van de mededinging als zodanig, ongeacht de subjectieve hoedanigheid van de individuele marktdeelnemer in kwestie.

61 Ierland merkt daarentegen op dat hoewel artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn het begrip „concurrentievervalsing van enige betekenis" niet nader omschrijft, artikel 4, lid 5, publiekrechtelijke lichamen wil uitsluiten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn. De gemeenschapswetgever heeft de publiekrechtelijke lichamen nooit de mogelijkheid willen bieden om zich zelf op die uitzondering te beroepen teneinde voor hun werkzaamheden de status van belastbare marktdeelnemer te verkrijgen. Bovendien zou die uitlegging de beoordelingsbevoegdheid die de lidstaten bij de vierde alinea van die bepaling is verleend, uithollen, en ook indruisen tegen het doel van de tweede alinea van die bepaling, dat er volgens de rechtspraak van het Hof in bestaat, de particuliere concurrenten van de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen te beschermen.

Beoordeling door het Hof

62 Allereerst zij eraan herinnerd dat krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, publiekrechtelijke lichamen niet als btw-plichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen van economische aard die zij als overheid verrichten, en dat de lidstaten volgens de vierde alinea van die bepaling werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van de richtlijn, als werkzaamheden van de overheid kunnen beschouwen.

63 Zelfs wanneer die lichamen dergelijke werkzaamheden verrichten als overheid, moeten zij overeenkomstig artikel 4, lid 5, tweede alinea, als belastingplichtige worden aangemerkt indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

64 Derhalve moet de verwijzende rechter eerst vaststellen of de verhuurwerkzaamheden van IHK werkzaamheden zijn die een publiekrechtelijk lichaam als overheid verricht in de zin van artikel 4, lid 5, eerste of vierde alinea, van de Zesde richtlijn. Enkel als dat het geval is, kan artikel 4, lid 5, tweede alinea, worden toegepast (zie in die zin arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 43, en arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punten 30-32).

65 In de eerste plaats moet eraan worden herinnerd dat publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden of handelingen verrichten als overheid volgens artikel 4, lid 5, tweede

alinea, van de Zesde richtlijn daarvoor als belastingplichtige moeten worden aangemerkt, „indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden".

66 In artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn wordt dus niet gepreciseerd wie moet worden beschermd tegen de concurrentievervalsing van enige betekenis die het gevolg is van de omstandigheid dat publiekrechtelijke lichamen niet-belastingplichtig zijn.

67 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, dat voorziet in een uitzondering op de regel dat publiekrechtelijke lichamen niet-belastingplichtig zijn voor werkzaamheden en handelingen die zij als overheid verrichten, ertoe strekt, de in de artikelen 2, sub 1, en 4, leden 1 en 2, van de richtlijn geformuleerde algemene regel dat elke economische activiteit in beginsel aan btw is onderworpen, weer te doen gelden (zie arrest Isle of Wight Council e.a., reeds aangehaald, punt 38).

68 Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn mag dus niet eng worden uitgelegd (zie arrest Isle of Wight Council e.a., reeds aangehaald, punt 60).

69 In de derde plaats is er in verband met de met name door Ierland genoemde doelstellingen van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, niets dat erop wijst dat deze bepaling wil garanderen dat publiekrechtelijke lichamen de gevolgen dragen van de concurrentievervalsing van enige betekenis die het gevolg kan zijn van de omstandigheid dat zij uit hoofde van de eerste of de vierde alinea van die bepaling niet-belastingplichtig zijn.

70 In de vierde plaats zij eraan herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 47).

71 De aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24, en 21 april 2005, HE, C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 70, en arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 48).

72 Het recht op aftrek geldt dus in beginsel in de hele keten van leveringen van goederen en diensten door belastingplichtigen die als zodanig handelen ten behoeve van de economische activiteiten van andere belastingplichtigen (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 52, en arrest Kittel en Recolta Recycling, reeds aangehaald, punt 45).

73 Het is niet uitgesloten dat de omstandigheid dat een publiekrechtelijk lichaam die bepaalde werkzaamheden en handelingen verricht, niet belastingplichtig is, die in de weg staat aan het recht op aftrek van btw, in de keten van leveringen van goederen en diensten ongunstige gevolgen kan hebben voor belastingplichtigen in de particuliere sector.

74 Zoals in de punten 17 tot en met 21 van dit arrest is opgemerkt, heeft in de hoofdzaak de omstandigheid dat IHK niet belastingplichtig is, Salix, een privaatrechtelijk rechtspersoon, namelijk belet om gebruik te maken van het recht om voorbelasting af te trekken.

75 Uit een en ander volgt dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn ook ziet op concurrentievervalsing die in het nadeel speelt van publiekrechtelijke lichamen.

76 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig moeten worden beschouwd voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet belastingplichtig zijn uit hoofde van de eerste of de vierde alinea van die bepaling leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer dat leidt tot een dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel.

Kosten

77 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **De lidstaten moeten een uitdrukkelijke bepaling vaststellen om zich te kunnen beroepen op de mogelijkheid die in 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 lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, wordt geboden om bepaalde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 13 of 28 van die richtlijn zijn vrijgesteld, te beschouwen als werkzaamheden van de overheid.**

2) **Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig moeten worden beschouwd voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, niet alleen wanneer de omstandigheid dat zij niet belastingplichtig zijn uit hoofde van de eerste of de vierde alinea van die bepaling leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis ten nadele van hun particuliere concurrenten, maar ook wanneer dat leidt tot een dergelijke vervalsing in hun eigen nadeel.**

ondertekeningen