CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 9 juli 2009 [1]

1. De onderhavige zaak betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn. [2] De verwijzende rechter wenst te vernemen of bepaalde financiële transacties van een politieke partij economische activiteiten in de zin van deze richtlijn zijn.

I — Feiten en prejudiciële vragen

2. Verzoekster in het hoofdgeding is de afdeling in de deelstaat Karinthië van de Sozialdemokratische Partei Österreichs (Sociaaldemocratische partij van Oostenrijk; hierna: „SPÖ"). Deze afdeling op deelstaatniveau is onderverdeeld in afzonderlijke regionale en plaatselijke afdelingen. De afdeling op deelstaatniveau heeft eigen rechtspersoonlijkheid, evenals de regionale afdelingen, maar de plaatselijke afdelingen hebben dit niet.

3. Tussen 1998 en 2004 heeft verzoekster voor haar onderafdelingen in verband met verscheidene verkiezingen in Oostenrijk verschillende marketing- en publicrelations-activiteiten georganiseerd. In wezen heeft zij als een centrale inkooporganisatie gefungeerd, door marketingmateriaal te verwerven dat vervolgens tegen een vergoeding aan de regionale en de plaatselijke afdelingen werd doorgegeven. Tevens heeft zij het jaarlijkse partijbal georganiseerd. Deze activiteiten werden als „externe marketing" omschreven, in tegenstelling tot de training van partijmedewerkers, die als „interne marketing" werd aangeduid. De onderhavige zaak heeft enkel betrekking op de „externe marketing".

4. In haar belastingaangiften heeft de SPÖ verscheidene bedragen als belastbare omzet in verband met „externe marketing" aangegeven en aanspraak gemaakt op aftrek van de dienovereenkomstige voorbelasting. Tussen de SPÖ en de belastingautoriteiten is een geschil gerezen over de vraag of verzoekster in het kader van haar „externe marketing"-activiteiten voor haar onderafdelingen als belastingplichtige in de zin van de Zesde btw-richtlijn moet worden aangemerkt, die in deze context recht op aftrek van voorbelasting heeft. Het Finanzamt Klagenfurt heeft zich op het standpunt gesteld dat de SPÖ niet als belastingplichtige in de zin van de richtlijn kon worden aangemerkt. De SPÖ heeft beroep ingesteld bij de Unabhängige Finanz-

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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).

senat Klagenfurt, die het Hof de volgende acht vragen heeft gesteld:

„1) Moet artikel 4, lid 1, 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: ‚Zesde richtlijn') aldus worden uitgelegd dat de ‚externe marketing' van de juridisch zelfstandige afdeling van een politieke partij op deelstaatniveau in de vorm van public relations, voorlichtingsactiviteiten, de organisatie van partijbijeenkomsten, de levering van reclamemateriaal aan regionale partijafdelingen en de organisatie alsmede het houden van een jaarlijks plaatsvindend bal (SPÖ-bal) moet worden beschouwd als een economische activiteit, wanneer daarbij opbrengsten uit de (gedeeltelijke) doorberekening van de uitgaven voor de ‚externe marketing' aan de eveneens juridisch zelfstandige onderafdelingen van de partij (regionale afdelingen, enz.) en uit de verkoop van entreebewijzen voor het bal worden verkregen?

2) Verzet het feit dat de in de eerste vraag genoemde activiteiten een ‚weerslag' hebben op de afdeling van de partij op deelstaatniveau en dientengevolge ook aan haar ten goede komen, zich ertegen dat de betrokken activiteiten worden aangemerkt als ‚economische activiteit' in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn? Het ligt in de aard van de zaak dat in het kader van deze activiteiten automatisch ook bekendheid wordt gegeven aan de partij zelf, alsmede aan haar politieke doelstellingen en denkbeelden, ook al is dit niet het voornaamste streven.

3) Is er nog sprake van een ‚economische activiteit' in de voornoemde zin wanneer de uitgaven voor ‚externe marketing' voortdurend vele malen hoger liggen dan de door deze activiteit verkregen opbrengsten uit de doorberekening van de uitgaven en het houden van het bal?

4) Is er ook dan sprake van een ‚economische activiteit' wanneer bij de doorberekening van de uitgaven geen duidelijk te identificeren economische criteria (bijvoorbeeld kostentoewijzing aan de veroorzaker of de gebruiker) worden toegepast en het in wezen aan de onderafdelingen wordt overgelaten of en in welke omvang zij een deel van de uitgaven van de afdelingen op deelstaatniveau op zich nemen?

5) Is er sprake van een ‚economische activiteit' wanneer de kosten voor marketingactiviteiten worden omgeslagen over de onderafdelingen, naargelang van enerzijds het aantal leden van de betrokken onderafdeling, anderzijds het aantal door haar afgevaardigde volksvertegenwoordigers?

6) Dienen niet onder de belastbare inkomsten vallende overheidssubsidies [zoals de subsidies voor politieke partijen uit

hoofde van het Parteienförderungsgesetz (wet subsidiëring politieke partijen) van Karinthië] bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van een economische activiteit, in aanmerking te worden genomen als economische voordelen?

7) Mocht de zogenoemde ‚externe marketing' op zich genomen als economische activiteit in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn worden gekwalificeerd: verzet het feit dat public relations en verkiezingsmarketing tot de fundamentele taken van politieke partijen behoren en een conditio sine qua non voor de verwezenlijking van hun politieke doelstellingen en denkbeelden vormen, zich tegen een kwalificatie daarvan als ‚economische activiteit'?

8) Kunnen de door verzoekster verrichte, als ‚externe marketing' aangemerkte activiteiten worden vergeleken met de werkzaamheden van commerciële reclamebureaus in de zin van bijlage D (punt 10) bij de Zesde richtlijn, respectievelijk komen zij hiermee inhoudelijk overeen? Zo ja, kan de omvang van de verrichte activiteiten gezien de structuur van de inkomsten/uitgaven in de relevante periode als ‚niet onbeduidend' worden gekwalificeerd?"

II — Analyse

5. Artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn luidt als volgt:

„Aan de [btw] 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."

6. Artikel 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[…]

5. 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 […]"

7. Het Hof moet bepalen of de externe marketing door de Karinthische afdeling op deelstaatniveau van de SPÖ een „economische activiteit" vormt in de zin van artikel 4 van de Zesde btw-richtlijn, waardoor deze afdeling een „belastingplichtige" in de zin van die richtlijn wordt. Zo ja, dan heeft de Karinthische afdeling op deelstaatniveau recht op aftrek van voorbelasting ingevolge artikel 17 van de richtlijn; zo nee, dan bestaat een dergelijk recht niet.

8. Reeds de formulering van de relevante bepalingen maakt duidelijk dat het begrip „economische activiteiten" ruim moet worden uitgelegd. Zoals het Hof heeft verklaard in het arrest T-Mobile Austria e.a., „[heeft] het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer […], alsook […] een objectief karakter […], in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit". [3] Derhalve vallen „alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting" [4] binnen de werkingssfeer van artikel 4.

9. De in artikel 4, lid 2, opgesomde activiteiten kunnen echter enkel dan als „economische activiteiten" worden aangemerkt, waardoor de persoon die deze activiteiten verricht, „belastingplichtige" wordt, wanneer

3 — Arrest van 26 juni 2007 (C-284/04, Jurispr. blz. I-5189, punt 35). Zie ook arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punt 47).

4 — Arrest van 26 juni 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 42).

zij zijn bedoeld om duurzaam opbrengst te verkrijgen. [5] Hieruit volgt dat als een activiteit enkel zo nu en dan of in het geheel geen opbrengsten genereert, de persoon die deze activiteit verricht, niet als een „belastingplichtige" met het recht op aftrek van voorbelasting kan worden gekwalificeerd.

10. Voorts bepaalt artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn dat „de leveringen van goederen en de diensten, welke […] onder bezwarende titel worden verricht", aan de btw zijn onderworpen. Hier is het bestaan van een bezwarende titel een voorwaarde om een specifieke transactie aan btw te onderwerpen. Deze bepaling staat in hoofdstuk II, die de werkingssfeer van de richtlijn in haar geheel omschrijft. Derhalve moet de uitlegging van elke andere bepaling van de richtlijn tegen de achtergrond van artikel 2 plaatsvinden. Ik ben het met het Finanzamt Klagenfurt, de Griekse regering en de Commissie eens, dat het verrichten van diensten om niet geen „economische activiteit" in de zin van artikel 4 van de richtlijn vormt.

11. Ten eerste zij opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof over het verrichten van diensten enkel btw kan worden geheven „wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde". [6] Voorts heeft het Hof het effect van het vereiste van een tegenprestatie voor het verrichten van voorlichtings- en reclamediensten reeds onderzocht. Het arrest Hong-Kong Trade [7] betrof de weigering van de Nederlandse belastingdienst om het kantoor van de Hong-Kong Trade Development Council in Nederland als belastingplichtige te erkennen. Het kantoor gaf ondernemingen gratis inlichtingen over Hongkong en over handelsmogelijkheden met ondernemingen uit Hongkong. Het Hof heeft geoordeeld dat het kantoor niet als belastingplichtige kon worden aangemerkt omdat het geen opbrengst genereerde uit de verstrekking van informatie. Het overwoog: „Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag; deze prestaties om niet zijn dus niet onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. In dat geval moet zo iemand worden gelijkgesteld met een eindverbruiker […] Zijn band met degene voor wie het goed of de dienst is bestemd, behoort immers niet tot het soort transacties dat kan worden onderworpen aan een fiscale harmonisatie […]; onder deze omstandigheden onderscheiden prestaties om niet zich naar hun aard van belastbare handelingen die, in het kader van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, onderstellen dat een prijs of tegenwaarde is bedongen." [8]

12. De kwestie van reclamediensten waarvoor centraal opdracht is gegeven, werd aan het Hof voorgelegd in de zaak Apple and Pear Development Council. [9] De Council was een publiekrechtelijk lichaam dat tot taak had, reclame te maken en promotieacties te voeren over de kwaliteit van in Engeland en Wales geproduceerde appels en peren. De Council werd gefinancierd uit een verplichte, van telers van appels en peren geheven jaarlijkse

5 — Arresten van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 18), en 29 april 2004, EDM (C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 48), en arrest T-Mobile Austria e.a. (aangehaald in voetnoot 3, punt 38).

6 — Arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 12), en 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 11).

7 — Arrest van 1 april 1982 (89/81, Jurispr. blz. 1277).

8 — Ibidem, punt 10.

9 — Arrest van 8 maart 1988 (102/86, Jurispr. blz. 1443).

bijdrage. Deze mocht niet hoger zijn dan een bepaald bedrag per met appel- of perenbomen beplante hectare, dan wel een bepaald bedrag per groep van vijftig op de grond van de teler geplante bomen. Het Hof merkte op dat de Council zich bezighield met de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de telers en dat uit zijn reclameactiviteiten voortvloeiende voordelen aan de gehele betrokken sector ten goede kwamen; individuele telers genoten dergelijke voordelen enkel indirect. Voorts bestond er geen verband tussen de omvang van het voordeel dat individuele telers hadden en het bedrag van de verplichte bijdrage die zij aan de Council moesten betalen. De bijdrage werd niet op grond van een contractuele, maar op grond van een wettelijke verplichting geheven en kon worden ingevorderd ongeacht of de individuele teler al dan niet daadwerkelijk voordeel had gehad van de reclameactiviteiten van de Council. Het Hof concludeerde dat de activiteiten van de Council „geen ‚onder bezwarende titel verrichte diensten'" waren. [10]

13. Het gecombineerde effect van voornoemde arresten werd door het Hof nader toegelicht in het arrest Tolsma. [11] Verzoeker in het hoofdgeding, Tolsma, was een straatmuzikant die voorbijgangers om geld verzocht. De Nederlandse belastingautoriteiten hieven btw over deze activiteit. Tolsma stelde dat over de giften geen btw was verschuldigd, omdat de voorbijgangers niet verplicht waren hem geld te betalen en zij, wanneer zij besloten dit te doen, het bedrag zelf bepaalden. De belastingautoriteiten stelden zich op het standpunt dat er tussen de verrichte dienst en de ontvangen betalingen een rechtstreeks verband bestond, zodat zijn activiteit een dienst onder bezwarende titel was. Het Hof besliste dat „een dienst enkel ‚onder bezwarende titel' in de zin van artikel 2[, sub 1,] van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst". [12]

14. In de onderhavige zaak zet de nationale rechter in de verwijzingsbeslissing uiteen, dat de afdeling op deelstaatniveau van de SPÖ tussen 1998 en 2003 kosten voor public relations en marketingactiviteiten slechts voor een gering deel aan de regionale en de plaatselijke afdelingen heeft doorberekend. Er waren geen duidelijke criteria voor de omvang van de doorberekening, en het lijkt erop dat de onderafdelingen zelf mochten bepalen — naargelang van hun financiële draagkracht — of zij in de kosten van de afdeling op deelstaatniveau bijdroegen. De SPÖ had duidelijk geen interne regels voor de wijze van verrekening voor dergelijke diensten. In 2004 veranderde de situatie enigszins. Vanaf dat jaar werden bepaalde publicrelationsdiensten omgeslagen over de regionale afdelingen in de vorm van een „publicrelationsbijdrage" („Öffentlichkeitsumlage"), waarvan de hoogte afhing van het aantal partijleden in de betrokken regio en van het aantal door die regio afgevaardigde parlementsleden. Dit geld

10 — Ibidem, punt 17.

11 — Arrest van 3 maart 1994 (C-16/93, Jurispr. blz. I-743).

12 — Ibidem, punt 14.

dekte slechts een beperkt deel van de kosten van de afdeling op deelstaatniveau van de SPÖ, die wegens haar activiteiten op het gebied van public relations en marketing voortdurende verliezen leed.

15. Mijns inziens komt de onderhavige zaak duidelijk overeen met de zaken Hong-Kong Trade, Apple and Pear Development Council en Tolsma. In de periode tussen 1998 en 2003 was er geen systeem voor het regelmatig doorberekenen van publicrelationsuitgaven aan de regionale en de plaatselijke afdelingen; deze afdelingen waren noch contractueel noch anderszins verplicht, bij te dragen, en indien zij besloten dit te doen, konden zij de hoogte van de bijdrage naargelang van hun financiële draagkracht bepalen. Een dergelijke constructie komt overeen met een dienstverrichting zonder directe tegenprestatie.

16. Het in 2004 ingevoerde systeem is in de kern niet in enig relevant opzicht anders. Opnieuw was er geen sprake van wederzijdse prestaties: de onderafdelingen betaalden niet werkelijk voor de diensten die zij ontvingen, daar de waarde van de bijdragen die zij aan de afdeling op deelstaatniveau betaalden, niet overeenkwam met de daadwerkelijke waarde van de publicrelations- en marketingdiensten, en die bijdragen werden berekend op forfaitaire basis, gebaseerd op het aantal partijleden in een bepaalde regio en het aantal parlementsleden dat uit die regio was afgevaardigd. Derhalve leed de afdeling op deelstaatniveau aanzienlijke en voortdurende verliezen. Bovendien kwam de publiciteit als gevolg van de activiteiten van de afdeling op deelstaatniveau, ten goede aan de partij als geheel; voordelen die de regionale en plaatselijke afdelingen ten goede kwamen, waren niet individueel en rechtstreeks, maar bijkomstig en indirect van aard.

17. Ten slotte moet in ruimer verband een opmerking worden gemaakt over de aard van de public relations en marketing in de onderhavige zaak. Zoals het Finanzamt Klagenfurt en de Griekse regering terecht hebben gesteld, gaat het hier om een typisch geval van politieke communicatie. Politieke partijen zijn niet actief op het gebied van public relations en marketingcampagnes om opbrengsten te genereren, maar om hun ideeën aan het publiek bekend te maken. Zij spelen een centrale rol in het stelsel van de representatieve democratie, en de door hen naar buiten toe georganiseerde activiteiten behoren tot de taken die zij als spelers binnen dat stelsel vervullen. De financiële aspecten van public relations van politieke partijen zijn ondergeschikt aan het politieke karakter van die public relations. Toen de afdeling op deelstaatniveau van de SPÖ in verband met een aantal verschillende verkiezingen in Oostenrijk (gemeenteraad, deelstaatparlement, nationaal parlement en bondspresident) „externe marketing"-activititeiten voor haar onderafdelingen verrichtte, handelde zij niet als een door financiële overwegingen gestuurde marktdeelnemer, maar als een politieke partij, wier doel bestond in het winnen van verkiezingen.

18. Aan deze conclusie doet niet af dat de SPÖ uit hoofde van de relevante Oostenrijkse wetgeving inzake subsidiëring van politieke

partijen van overheidswege subsidie heeft ontvangen. Dergelijke betalingen zijn geen door een economische activiteit gegenereerde opbrengsten; in een democratisch stelsel ontvangen partijen overheidssubsidies, opdat zij hun politieke taken kunnen uitoefenen in het belang van de kiezers. Het bestaan van overheidssubsidies ondersteunt inderdaad het gezichtspunt dat verzoeksters publicrelatieonsactiviteiten geen economische activiteiten onder bezwarende titel zijn. De Oostenrijkse Staat heeft de SPÖ juist gesubsidieerd omdat zij geen gewone marktdeelneemster maar een politieke groepering is, waarvan de prioriteiten anders liggen dan die van een commerciële onderneming. Er zijn dus geen gronden om verzoekster te vergelijken met een commercieel reclamebureau, dat naar zijn aard in de reclamebranche actief is om geld te verdienen. Integendeel, het zou — moge de ironie mij worden vergeven — in het algemeen niet passend zijn voor een politieke partij om politieke activiteiten te verrichten met het doel, geldelijke winst te behalen: dat zou normaal gesproken als corruptie worden beschouwd.

19. Dit gezegd zijnde, wil ik graag benadrukken dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een politieke partij economische activiteiten verricht van commerciële aard, bestaande in het leveren van goederen of het verrichten van diensten onder bezwarende titel. Bij de mondelinge behandeling heeft de Griekse regering als voorbeelden een partij genoemd die een winkel had geopend en geëxploiteerd voor de verkoop van biologische producten, en een andere die aan bedrijven reclameruimte in haar publicaties had verkocht. Naar mijn mening zijn beide activiteiten „economische activiteiten" in de zin van de richtlijn en maken zij de partij tot een „belastingplichtige" die btw is verschuldigd. De „externe marketing"-activiteiten van de afdeling op deelstaatniveau van de SPÖ zijn daarentegen geen dergelijke activiteiten.

III — Conclusie

20. Derhalve geef ik het Hof in overweging, op de prejudiciële vragen te antwoorden dat artikel 4, lid 1, 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, aldus moet worden uitgelegd dat de „externe marketing" van de juridisch zelfstandige afdeling van een politieke partij op deelstaatniveau in de vorm van public relations, voorlichtingsactiviteiten, de organisatie van partijbijeenkomsten, de levering van reclamemateriaal aan regionale partijafdelingen en de organisatie alsmede het houden van een jaarlijks plaatsvindend bal, niet moet worden beschouwd als een

economische activiteit, wanneer daarbij opbrengsten uit de (gedeeltelijke) doorberekening van de uitgaven voor de „externe marketing" aan de eveneens juridisch zelfstandige onderafdelingen van de partij (regionale afdelingen, enz.) en uit de verkoop van entreebewijzen voor het bal worden verkregen. Een dergelijke afdeling op deelstaatniveau bevindt zich niet in een positie die met die van een commercieel reclamebureau vergelijkbaar is.

Voorts zijn overheidssubsidies die de politieke partij uit hoofde van de nationale wet betreffende subsidiëring van politieke partijen worden toegekend, geen economische voordelen die de betrokken activiteit tot een „economische activiteit" in de zin van de Zesde btw-richtlijn maken.