# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. O. LENZ van 12 februari 1987 *

*Mijnheer de President,*
*mijne heren Rechters,*

## A — De feiten

1. De onderhavige niet-nakomingsprocedure betreft de vraag, of het Koninkrijk der Nederlanden, verweerder, krachtens het gemeenschapsrecht verplicht is, de ambtelijke werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders aan BTW te onderwerpen.

2. De Commissie van de Europese Gemeenschappen, verzoekster, beschouwt het feit dat bij deze beroepscategorieën door verweerder geen BTW wordt geheven, als een inbreuk op de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1977, L 145, blz. 1). Zij is van mening, dat de door notarissen en gerechtsdeurwaarders verleende diensten „economische activiteiten" zijn in de zin van de Zesde BTW-richtlijn, waarin dit begrip autonoom wordt gedefinieerd.

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

— vast te stellen dat verweerder, door de tegen beloning verrichte ambtelijke werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders niet te onderwerpen aan het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, niet heeft voldaan aan de met name krachtens de artikelen 2 en 4, leden 1, 2 en 4, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 op hem rustende verplichtingen;

— verweerder te verwijzen in de kosten van de procedure.

4. *Verweerder concludeert*, dat het den Hove behage het verzoek te verwerpen en de Commissie in de kosten te verwijzen.

5. Volgens verweerder is het, gelet op de wettelijk geregelde organisatie van de beroepen en de taken van de notarissen en de gerechtsdeurwaarders, duidelijk dat er bij hun werkzaamheden sprake is van ambtshandelingen die door een overheidsorgaan in het algemeen belang worden verricht. Dergelijke activiteiten zouden niet onder het begrip „economische activiteiten" vallen, omdat de normale economische wetten daarvoor niet gelden.

6. Subsidiair werpt verweerder op, dat in elk geval de uitzonderingsbepaling van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn, volgens hetwelk de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt, op de ambtshandelingen van notarissen en gerechtsdeurwaarders van toepassing is.

7. Ter terechtzitting hebben partijen verklaard, dat de werkzaamheden van advocaten in Nederland aan BTW zijn onderworpen.

8. Met uitzondering van België zijn in alle Lid-Staten waarin de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders door zelfstandigen worden uitgeoefend, deze werkzaamheden aan BTW onderworpen. [1]

* Vertaald uit het Duits.

1 — Over de situatie in Griekenland werden geen gegevens verstrekt. Aldaar behoeven de BTW-richtlijnen eerst per 1 januari 1986 te worden toegepast (Richtlijn nr. 83/648 van de Raad van 19 december 1983, PB L 360, blz. 49).

9. Voor de vaststelling van het aandeel van de BTW, dat als eigen middelen aan de Gemeenschap dient te worden gestort, zou geen rekening worden gehouden met de betrokken omzetten van de Nederlandse notarissen en gerechtsdeurwaarders. Voor de omzetten van notarissen en gerechtsdeurwaarders, die in België niet aan BTW zijn onderworpen, wordt door België een vergoeding aan de Gemeenschap betaald.

10. Op de verdere details van de argumenten van partijen zal ik, voor zover nodig, in het kader van mijn juridische beoordeling ingaan. Voor het overige verwijs ik naar de inhoud van het rapport ter terechtzitting.

**B — Juridische beoordeling**

11. Allereerst zal ik de vraag behandelen, of de onderhavige handelingen van notarissen en gerechtsdeurwaarders onder de werkingssfeer van het gemeenschappelijke BTW-stelsel vallen, en vervolgens zal ik onderzoeken, of de genoemde beroepscategorieën als publiekrechtelijke lichamen kunnen worden aangemerkt, zodat zij niet als belastingplichtigen zouden zijn te beschouwen. Ten slotte zal ik nog de vraag behandelen, of verweerder, althans gedurende een overgangsperiode, de betrokken *handelingen* op grond van artikel 28, lid 3, sub b, van de BTW mocht blijven vrijstellen.

*De werkingssfeer van de BTW*

12. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn zijn aan de BTW onderworpen: de „leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

13. Volgens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

14. Onder economische activiteiten worden in artikel 4, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn verstaan: „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen".

15. Volgens artikel 4, lid 4, sluit de term „zelfstandig" loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

*a*) 16. Volgens *verzoekster* staat onbetwist vast, dat de door notarissen en gerechtsdeurwaarders verrichte diensten economische activiteiten vormen in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn. Deze bepaling verlangt niet, dat de verrichte activiteiten winstgevend zijn of dat zij aan de invloeden van het marktmechanisme onderhevig zijn, doch enkel dat zij een duurzaam karakter hebben en onder bezwarende titel worden verricht. De door notarissen of gerechtsdeurwaarders verrichte diensten kunnen evenmin als soortgelijke handelingen van advocaten of artsen van de BTW worden vrijgesteld, met het argument dat daarbij sprake zou zijn van uitoefening van overheidsgezag. Notarissen en gerechtsdeurwaarders kunnen namelijk niet op een lijn worden gesteld met griffiers van rechterlijke instanties of belastingdeurwaarders, omdat deze laatsten ambtenaren of personeelsleden van de Staat of van andere overheidsinstellingen zijn, die als ondergeschikten diensten verrichten ten behoeve en voor rekening van hun werkgever. Notarissen en gerechtsdeurwaarders oefenen daarentegen hun werkzaamheden voor eigen rekening, geheel onafhankelijk en op eigen juridische verantwoordelijkheid uit. Zelfs het feit dat

de betrokken beroepen onder toezicht staan van een overheidsinstantie — iets wat zij overigens met andere categorieën belastingplichtigen gemeen hebben —, brengt de notarissen en gerechtsdeurwaarders nog niet in een ondergeschiktheidsverhouding ten opzichte van een werkgever, die wel zou bestaan wanneer zij hun taken als overheidsinstelling uitoefenden.

17. *Verweerder* wijst om te beginnen op de bijzondere, onafhankelijke positie van het notaris- en deurwaardersambt, die zijn oorsprong vindt in een tijd waarin de rol van publiekrechtelijke rechtspersonen nog nauwelijks was ontwikkeld. Analyseert men de taken van notarissen en gerechtsdeurwaarders alsook de wettelijke organisatie van deze beroepen, dan blijken hun werkzaamheden ambtshandelingen te vormen, die door een publiekrechtelijk lichaam in het algemeen belang worden verricht.

18. Bij het onderzoek, of een dienst als een economische activiteit kan worden aangemerkt, dient de aard van de dienst, doch niet de organisatievorm waarin de betrokken dienst wordt verricht, als criterium te worden genomen. In elk geval kan er geen sprake zijn van een economische activiteit, wanneer de normale economische wetten niet voor deze activiteit gelden, wanneer de vergoeding voor deze activiteit wettelijk is vastgelegd en wanneer de dienst geen daadwerkelijke dienst aan de burger inhoudt, doch deze laatste om redenen van algemeen belang dwingend van deze dienst gebruik moet maken.

*b*) 19. Wat de werkingssfeer van de BTW betreft, zij om te beginnen opgemerkt dat volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn in beginsel alle leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de BTW zijn onderworpen. Deze algemene formulering pleit voor een ruime werkingssfeer van de BTW. Een aanknopingspunt daarvoor is reeds te vinden in de overwegingen bij de Eerste richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), waarin wordt verklaard:

„Dat een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat..."

20. In dit verband dient in aanmerking te worden genomen, dat op grond van het Besluit van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen (PB 1970, L 94, blz. 19) de begroting van de Gemeenschappen, onverminderd de overige inkomsten, volledig uit eigen middelen van de Gemeenschappen wordt gefinancierd. Deze middelen omvatten onder andere de BTW, die wordt verkregen door toepassing van een algemeen percentage op een belastinggrondslag welke op uniforme wijze, volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld.

21. Daar de BTW dus zo algemeen mogelijk moet worden geheven, kan het in artikel 4 genoemde begrip „economische activiteiten" moeilijk zo eng worden uitgelegd als verweerder doet. Ook al wordt het begrip „economische activiteiten" in artikel 4 niet omstandig gedefinieerd, toch is uit deze bepaling op te maken, dat een zeer ruim begrip „economische activiteiten" bedoeld moet zijn; dit blijkt bij voorbeeld uit de in het tweede lid genoemde voorbeelden, die

alle tot de economische activiteiten worden gerekend.

22. Voor de werkingssfeer van de BTW is dus niet vereist, dat diensten primair of uitsluitend zijn afgestemd op het marktgebeuren of het economisch leven; het volstaat dus, dat zij in feite op enigerlei wijze verband houden met het economisch leven.

23. Om deze reden kan het evenmin van belang zijn, dat de hierbedoelde werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders wettelijk geregeld, c. q. voorgeschreven zijn. Iets dergelijks geldt bij voorbeeld ook voor advocaten en accountants, wier werkzaamheden ontegenzeglijk aan BTW zijn onderworpen.

24. Beslissend is evenwel de omstandigheid, dat deze problematiek in artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn uitdrukkelijk wordt behandeld; daarin wordt namelijk bepaald dat als dienst onder meer kan worden beschouwd een handeling als:

„het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet".

25. Op grond van deze criteria moeten alle werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland dus wel als werkzaamheden van belastingplichtigen worden aangemerkt.

26. Ofschoon notarissen en gerechtsdeurwaarders door de overheid worden benoemd, hun werkzaamheden door de overheid worden geregeld en daarop door de overheid toezicht wordt uitgeoefend, dient toch te worden opgemerkt, dat zij hun werkzaamheden zelfstandig uitoefenen, zonder dat zij in de overheidsstructuur zijn ingekapseld. Zij oefenen hun werkzaamheden voor eigen rekening uit en in het bijzonder incasseren zij de hun toekomende retributies en vergoedingen zelf. Zij oefenen hun werkzaamheden uit in het kader van een kantoor of een maatschap en zij onderscheiden zich in hun werkzaamheden dus niet wezenlijk van advocaten, accountants of belastingadviseurs. Uit hun werkzaamheden beogen zij voor eigen rekening inkomsten te verwerven, om daarmee hun materiaalkosten te bestrijden en tegelijkertijd een inkomen te verdienen. Daartoe verrichten zij diensten aan derden, en wel op eigen verantwoordelijkheid, dus zelfstandig in de zin van artikel 4 van de Zesde BTW-richtlijn.

27. Notarissen en gerechtsdeurwaarders, die hun werkzaamheden als zelfstandig ondernemer verrichten, vallen dus overeenkomstig artikel 2, lid 1, en artikel 4, leden 1 en 2 van de Zesde BTW-richtlijn als belastingplichtige onder de werkingssfeer van de BTW.

*De vrijstelling van publiekrechtelijke lichamen van BTW-betaling*

28. Vervolgens dient nog te worden onderzocht, of de Nederlandse notarissen en gerechtsdeurwaarders, wat hun wettelijk voorgeschreven werkzaamheden betreft, toch niet als belastingplichtige dienen te worden aangemerkt, omdat op hen de uitzondering van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn van toepassing zou zijn.

29. Voorzover hier van belang, luidt artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn als volgt:

„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."

*a*) 30. Volgens verzoekster heeft artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn niet ten doel om alle handelingen die verband houden met de uitoefening van het overheidsgezag van BTW vrij te stellen, doch enkel die handelingen welke verband houden met de fundamentele bevoegdheden en taken van de Staten en andere publiekrechtelijke lichamen op het gebied van de overheidsadministratie, het rechtswezen, de veiligheid en de nationale defensie.

31. Werkzaamheden die naar hun aard met winstoogmerk kunnen worden verricht door zelfstandige ondernemers ofwel door beoefenaren van vrije beroepen, die daarvoor van hun opdrachtgevers een vergoeding ontvangen, kunnen niet als door de overheid verrichte handelingen worden beschouwd; particulieren die dit soort werkzaamheden verrichten, vallen niet onder het begrip publiekrechtelijk lichaam.

32. Juist op grond van het beginsel dat de BTW een algemene en globale verbruiksbelasting dient te zijn, moet het begrip „door de overheid verrichte handelingen" eng worden uitgelegd.

33. Volgens verweerder dient bij de aan de overheid of aan publiekrechtelijke organisaties voorbehouden activiteiten onderscheid te worden gemaakt tussen economische activiteiten die in reële behoeften van de gebruikers voorzien, en overheidsdiensten waarvan het gebruik om redenen van algemeen belang wettelijk verplicht is en waarvoor wettelijk een forfaitaire prijs wordt vastgesteld. Bij de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn moet worden afgegaan op de aard van de werkzaamheden en niet op hun uiterlijke kenmerken (de organisatievorm).

34. Het begrip „publiekrechtelijk lichaam" omvat alle vormen van overheidsinstanties die in de verschillende Lid-Staten voorkomen. De zelfstandigheid en het ontbreken van een hiërarchieke relatie bij een dergelijk lichaam staat niet aan de toepassing van artikel 4, lid 5, in de weg. Immers, bijlage D bij de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 4, lid 5, derde alinea, verwijst, verklaart uitdrukkelijk bepaalde werkzaamheden belastbaar die in veel gevallen door juridisch zelfstandige instanties binnen het overheidsapparaat worden verricht. Anderzijds kunnen volgens de slotzin van artikel 4, lid 5, bepaalde in artikel 13 genoemde werkzaamheden als werkzaamheden van de overheid worden beschouwd, zelfs indien zij door juridisch zelfstandige instanties worden verricht. De opvatting dat notarissen en gerechtsdeurwaarders bij hun ambtsuitoefening als particulieren optreden, miskent hun ambtelijke positie en het feit dat zij fundamentele bevoegdheden en taken op het gebied van het rechtswezen uitoefenen.

*b*) 35. Ook voor de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn dient te worden gewezen op de overwegingen van de Eerste richtlijn van de Raad inzake omzetbelasting, volgens welke een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat. Ter aanvulling zij nog gewezen op de twaalfde overweging van de Zesde BTW-richtlijn, volgens welke met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld.

36. De vrijstellingen, die in het bijzonder in de artikelen 13 en 28 van deze Zesde BTW-richtlijn zijn opgenomen, omvatten onder andere een reeks werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen worden verricht. Daaruit volgt dat de Staat en de overige publiekrechtelijke lichamen niet in beginsel niet als belastingplichtige worden aangemerkt, doch slechts voor werkzaamheden die de Lid-Staten als overheid verrichten (vergelijk het arrest van het Hof van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Bondsrepubliek Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2663, r. o. 15).

37. De overheid kan dus slechts als niet-belastingplichtig worden aangemerkt, wanneer zij als overheid in engere zin activiteiten ontplooit. De overheid wordt evenwel weer belastingplichtig, wanneer haar werkzaamheden als overheid tot concurrentievervalsingen van enige betekenis zouden leiden, wanneer zij niet aan de belasting zouden worden onderworpen.

38. De Zesde BTW-richtlijn wil de kring van belastingplichtigen en daarmee de werkingssfeer van de BTW dus eerder uitbreiden, wanneer zij de mogelijkheid biedt om ook overheidslichamen als belastingplichtige te behandelen, indien de concurrentiesituatie zulks vereist. Daarentegen voorziet zij geen enkele mogelijkheid op grond waarvan belastingplichtige omzetten van particulieren van de BTW kunnen worden vrijgesteld, wanneer zij materieel functies uitoefenen die min of meer zijn te vergelijken met overheidsactiviteiten. Deze hoofdtendens om een zo algemeen mogelijk belastingstelsel in te voeren doet vermoeden, dat ook in grens- of twijfelgevallen belasting dient te worden geheven.

39. Hiermee kom ik tot het volgende tussenresultaat: De vrijstelling van de overheid van de toepassing van de BTW is reeds door de bewoordingen van de desbetreffende bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn restrictief uitgevallen. Niet elke activiteit van de overheid is van BTW vrijgesteld, doch enkel een bepaalde harde kern. Bovendien kunnen overheidswerkzaamheden of -handelingen aan BTW worden onderworpen, wanneer dit wegens de vrees voor concurrentievervalsing van enige betekenis noodzakelijk wordt.

40. In verband met deze vaststelling en in verband met de omstandigheid, dat de uitzonderingsbepalingen van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn in beginsel restrictief moeten worden uitgelegd, is het niet mogelijk, de werkingssfeer van de uitzonderingsbepaling van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn extensief uit te leggen en haar uit te breiden tot in de particuliere sector werkzame personen, ook al verrichten zij gedeeltelijk overheidstaken of handelen zij in het algemeen belang.

41. Zolang het „ambt" van de Nederlandse notarissen en gerechtsdeurwaarders door in de particuliere sector werkzame personen wordt verricht en dit ambt dus niet formeel als publiekrechtelijk lichaam naar buiten treedt, bestaat er dus geen aanleiding om de genoemde beroepen niet als belastingplichtig in de zin van artikel 4 van de Zesde BTW-richtlijn aan te merken.

42. Aan een extensieve uitlegging van de uitzonderingsbepaling van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn bestaat ook geen behoefte. Uit de ter terechtzitting besproken Belgische praktijk blijkt, dat bij de uitvaardiging van de richtlijn in elk geval de mogelijkheid bestond om de werkzaamheden van notarissen en gerechtsdeurwaarders overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F punt 2, van de BTW te blijven vrijstellen.

43. Op deze regeling heeft verweerder zich evenwel niet beroepen en hij heeft ook geen gebruik daarvan gemaakt, omdat hij van mening was, dat notarissen en gerechtsdeurwaarders voor hun ambtsverrichtingen niet als belastingplichtig dienden te worden aangemerkt. Vooral heeft hij echter, zoals hij ter terechtzitting heeft toegegeven, ook niet de consequenties uit de toepassing van de overgangsbepaling van artikel 28 van de Zesde BTW-richtlijn getrokken: ingevolge artikel 2, lid 2, van verordening nr. 2892/77 van de Raad van 19 december 1977 houdende toepassing van het besluit van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen (PB 1977, L 336, blz. 8) moet voor de grondslag van de BTW-middelen onder meer worden rekening gehouden met de handelingen die de Lid-Staten uit hoofde van artikel 28, lid 3, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn blijven vrijstellen. Met andere woorden, verweerder had — zoals het Koninkrijk België heeft gedaan — de „ambtelijke" omzetten van notarissen en gerechtsdeurwaarders bij de berekening en storting van de eigen middelen van de Gemeenschappen in aanmerking moeten nemen. Het is echter onbetwist, dat hij zulks niet heeft gedaan.

44. Daar verweerder zich dus noch op artikel 28 van de Zesde BTW-richtlijn heeft beroepen, noch de consequenties uit deze bepaling heeft getrokken, dient artikel 28 voor de onderhavige procedure buiten beschouwing te blijven.

## C — Conclusie

45. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, het beroep gegrond te verklaren en verweerder te verwijzen in de kosten van de procedure.