

Zaak C-430/04

Finanzamt Eisleben

tegen

Feuerbestattungsverein Halle eV

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Mogelijkheid van beroep op artikel 4, lid 5, tweede alinea – Activiteiten die door particulier belastingplichtige in concurrentie met overheid worden uitgeoefend – Publiekrechtelijk lichaam – Niet-belastingplichtigheid voor als overheid uitgeoefende activiteiten”

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 8 juni 2006

Samenvatting van het arrest

1. *Handelingen van de instellingen – Richtlijnen – Rechtstreekse werking – Draagwijdte*

(Art. 249, derde alinea, EG)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5, tweede alinea)

1. Particulieren kunnen zich voor de nationale rechter tegenover de betrokken lidstaat beroepen op bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, in alle gevallen waarin de volledige toepassing van de richtlijn niet daadwerkelijk verzekerd is, dat wil zeggen niet alleen in geval van niet-uitvoering of onjuiste uitvoering van deze richtlijn, maar ook ingeval de nationale maatregelen die de betrokken richtlijn naar behoren uitvoeren, niet zodanig worden toegepast dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt.

(cf. punt 29)

2. Een particulier die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat dit lichaam voor de activiteiten die het als overheid uitoefent, niet of te laag wordt aangeslagen in de belasting over de toegevoegde waarde, kan zich in het kader van een geding met de nationale belastingadministratie beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting. Aangezien artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn duidelijk bepaalt voor welke lichamen en werkzaamheden de regel van niet-belastingplichtigheid geldt, beantwoordt deze bepaling immers aan de criteria voor rechtstreekse werking.

(cf. punten 30, 32 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

8 juni 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Mogelijkheid van beroep op artikel 4, lid 5, tweede alinea – Door particulier belastingplichtige in concurrentie met overheid uitgeoefende activiteiten – Publiekrechtelijk lichaam – Niet belastingplichtig voor als overheid uitgeoefende activiteiten”

In zaak C-430/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 8 juli 2004, ingekomen bij het Hof op 7 oktober 2004, in de procedure

Finanzamt Eisleben

tegen

Feuerbestattungsverein Halle eV,

in tegenwoordigheid van:

Lutherstadt Eisleben,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, J. Makarczyk (rapporteur), R. Schintgen, G. Arestis en J. Klučka, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Feuerbestattungsverein Halle eV, vertegenwoordigd door C. Ramme, Rechtsanwalt,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Gross als gemachtigden,

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 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 Eisleben (hierna: „Finanzamt”) en Feuerbestattungsverein Halle eV (hierna: „Feuerbestattungsverein”) inzake de weigering om belastinggegevens bekend te maken betreffende de gemeente Lutherstadt Eisleben, de voor de verwijzende rechter in het geding geroepen partij.

Toepasselijke bepalingen

De Zesde richtlijn

3 Artikel 4, lid 5, eerste en tweede alinea, 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.”

De nationale regeling

4 § 1, lid 1, sub 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) bepaalt:

„1) Aan de omzetbelasting zijn de volgende handelingen onderworpen:

1. de leveringen en andere diensten, die een ondernemer in het binnenland in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel verricht. De belastbaarheid vervalt niet wanneer de handeling uit hoofde van een wettelijke of bestuurlijke regeling wordt verricht, dan wel wordt geacht te zijn verricht uit hoofde van een wettelijk voorschrift [...]

5 § 2, leden 1 en 3, van het Umsatzsteuergesetz bepaalt:

„1) Ondernemer is hij die zelfstandig een commerciële of beroepsactiviteit uitoefent [...]

[...]

3) Publiekrechtelijke rechtspersonen oefenen commerciële of beroepsactiviteiten slechts uit in het kader van hun commerciële en industriële bedrijven [...] en hun land? of bosbouwbedrijven.”

6 § 30 van de Abgabenordnung 1977 (belastingwetboek; hierna: „AO”) bepaalt:

„1) Overheidsorganen zijn verplicht tot geheimhouding van belastinggegevens.

2) Een overheidsorgaan schendt de geheimhouding van belastinggegevens wanneer het [...]

1. gegevens omtrent iemands situatie die het

a) ter kennis zijn gekomen in een administratieve procedure, een procedure met betrekking tot de controle van de rekeningen of een gerechtelijke procedure in belastingzaken [...]

of

2. vertrouwelijke industriële of commerciële gegevens van een derde die het in een van de in punt 1 genoemde procedures ter kennis zijn gekomen [...]

onbevoegd openbaar maakt of gebruikt [...]

4) De openbaarmaking van de overeenkomstig lid 2 vergaarde gegevens is toegestaan, voorzover

1. dit dienstig is voor de organisatie van een procedure in de zin van lid 2, punt 1, sub a [...]"

7 § 40 van de Finanzgerichtsordnung (wetboek van fiscale procedure) bepaalt:

„1) Door middel van een beroep kan de nietigverklaring [...] van een administratieve handeling [Anfechtungsklage (vordering tot nietigverklaring)] alsmede de veroordeling tot het vaststellen van een handeling die de administratie heeft geweigerd of nagelaten vast te stellen [Verpflichtungsklage (vordering tot verkrijging van rechtelijk bevel)] of tot een andere handeling, verkregen worden.

2) Voorzover bij wet niets anders is bepaald, is het beroep enkel ontvankelijk wanneer de verzoekende partij stelt dat zij door de administratieve handeling of door de weigering of het nalaten een administratieve handeling of een andere handeling vast te stellen, in haar rechten is geschonden.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Feuerbestattungsverein is een vereniging van openbaar nut die in de stad Halle een crematorium exploiteert. Zij verzocht het Finanzamt om haar mee te delen wanneer en onder welk belastingnummer voor het laatst een aanslag in de omzetbelasting was opgelegd aan Lutherstadt Eisleben, een gemeente die eveneens een crematorium exploiteert. In haar verzoek stelde Feuerbestattungsverein dat indien Lutherstadt Eisleben eventueel niet werd aangeslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”), deze gemeente crematiediensten gunstiger zou kunnen aanbieden dan zij zelf.

9 Bij besluit van 25 juni 1998 weigerde het Finanzamt Feuerbestattungsverein de verlangde gegevens mee te delen, op grond dat het verplicht is belastinggegevens geheim te houden.

10 Nadat Feuerbestattungsverein tevergeefs bezwaar had aangetekend tegen dat besluit, stelde zij beroep in bij het Finanzgericht, dat het besluit nietig heeft verklaard en het Finanzamt heeft gelast een nieuw besluit te nemen met betrekking tot het verzoek om inlichtingen. Het Finanzgericht verwees met name naar § 30, leden 4, punt 1, en 2, punt 1, sub a, AO, die de openbaarmaking van de in het kader van een administratieve procedure vergaarde gegevens toestaat, voorzover dit dienstig is voor de organisatie van een gerechtelijke procedure in belastingzaken. Het stelde ook vast dat een eventueel beroep van Feuerbestattungsverein tegen de aan Lutherstadt Eisleben opgelegde belastingaanslagen ontvankelijk zou zijn, daar deze vereniging zou kunnen stellen dat zij in haar rechten wordt geschonden doordat die gemeente niet aan de BTW is onderworpen of te laag wordt belast.

11 Het Finanzamt stelde bij het Bundesfinanzhof beroep in tot „Revision” van het vonnis van het

Finanzgericht. Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat voor een antwoord op de vraag of Feuerbestattungsverein, als particuliere onderneming, mag aanvoeren dat de vermoedelijke niet-belasting of te lage belasting van Lutherstadt Eisleben onrechtmatig is, uitlegging van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn noodzakelijk is.

12 Volgens de verwijzende rechter is in casu voldaan aan de in § 30, lid 4, punt 1, AO gestelde voorwaarden waaronder belastinggegevens die in beginsel geheim moeten worden gehouden, openbaar kunnen worden gemaakt.

13 Verder stelt hij dat het in § 40, lid 1, van de Finanzgerichtsordnung bedoelde beroep dat Feuerbestattungsverein als concurrent wil instellen, slechts ontvankelijk is indien degene die het beroep instelt bewijst dat hij door een administratieve handeling of door de weigering of het nalaten een administratieve handeling of een andere handeling vast te stellen, in zijn rechten is geschonden. Een schending van de rechten van een derde die buiten de belastingschuld staat, is volgens de verwijzende rechter slechts denkbaar wanneer de niet-belasting of te lage belasting in strijd is met een norm die niet uitsluitend in het algemeen belang werd uitgevaardigd, maar die ook de bescherming dient van de belangen van bepaalde derden die buiten de bewuste belastingschuld staan.

14 Gelet op de rechtspraak van het Hof, waarin reeds is erkend dat publiekrechtelijke lichamen zich op artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn kunnen beroepen om hun rechten te vrijwaren, stelt de verwijzende rechter vast dat het niet uitgesloten lijkt dat deze bepaling ook particuliere concurrenten moet beschermen, daar een behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou kunnen leiden. Hij erkent echter ook dat die rechtspraak anders kan worden uitgelegd: artikel 4, lid 5, zou dan enkel beogen om de objectieve belastingneutraliteit te verzekeren, zonder dat particuliere concurrenten hieraan eigen rechten kunnen ontleen.

15 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Kan een particulier belastingplichtige die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat de niet-belasting of te lage belasting daarvan onrechtmatig is, zich beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van richtlijn 77/388/EEG?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

16 Volgens Feuerbestattungsverein moet de vraag van de verwijzende rechter bevestigend worden beantwoord.

17 De Commissie van de Europese Gemeenschappen stelt dat voor niet-belastingplichtigheid van een publiekrechtelijk lichaam cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een dergelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Jurispr. blz. I-11435, punt 15). Voor de beantwoording van de vraag gaat zij uit van de impliciete hypothese van de verwijzende rechter dat in het hoofdgeding Lutherstadt Eisleben, als exploitant van een crematorium, handelt als overheid, en dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn van toepassing is.

18 Onder verwijzing naar de rechtspraak inzake de beginselen betreffende de inroepbaarheid van communautaire richtlijnen (arresten van 16 juni 1966, Lütticke, 57/65, Jurispr. blz. 345; 4

december 1974, Van Duyn, 41/74, Jurispr. blz. 1337, en 22 juni 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Jurispr. blz. 1839) stelt de Commissie dat wanneer een fiscale bepaling rechtstreekse werking heeft, zij niet alleen moet kunnen worden ingeroepen door de belastingcrediteur of de belastingplichtige, maar ook, buiten de tweepolige relatie tussen deze laatste en de fiscus, door derden die worden geraakt door de toepassing van een dergelijke bepaling.

19 Dienaangaande betoogt de Commissie dat een beroep dat is ingesteld overeenkomstig het gemeenschapsrechtelijke beginsel van rechtsbescherming ontvankelijk moet zijn, ook indien de nationale procedureregels niet in een dergelijk geval voorzien (arrest van 3 december 1992, Oleificio Borelli, C-97/91, Jurispr. blz. I-6313, punt 13).

20 Zij stelt dan ook voor, de vraag aldus te beantwoorden dat een particulier belastingplichtige die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat de niet-belasting of te lage belasting daarvan onrechtmatig is, zich kan beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

Antwoord van het Hof

21 Vooraf moet worden opgemerkt dat Feuerbestattungsverein volgens de verwijzingsbeschikking in concurrentie staat met een gemeente, die een publiekrechtelijk lichaam is dat als overheid een economische activiteit uitoefent.

22 Ervan uitgaande dat de gemeente Lutherstadt Eisleben, die niet BTW-plichtig is, haar diensten gunstiger zou kunnen aanbieden dan zij, heeft Feuerbestattungsverein de belastingadministratie, in casu het Finanzamt, dienaangaande om informatie verzocht. Het hoofdgeding betreft dus de weigering van het Finanzamt om aan een particulier, namelijk Feuerbestattungsverein, met betrekking tot deze gemeente belastinggegevens mee te delen waarvoor de geheimhoudingsplicht geldt.

23 De verwijzende rechter wenst dus in wezen te vernemen of een particulier belastingplichtige die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat, met een beroep op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kan stellen dat hij in zijn rechten wordt geschonden doordat dit lichaam, zoals hij vermoedt, niet aan de BTW is onderworpen of te laag wordt belast.

24 Dienaangaande zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de eerbiediging beoogt te verzekeren van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich er meer bepaald tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de BTW verschillend worden behandeld (arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 41), en dat deze bepaling ziet op gevallen waarin de publiekrechtelijke lichamen als subjecten van publiekrecht, dus in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, handelingen of werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regiem of op basis van overheidsconcessies (zie in die zin arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 22).

25 Die bepaling houdt een afwijking in van de regel dat de publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig zijn voor de handelingen of werkzaamheden die zij als overheid verrichten, namelijk voorzover een dergelijke behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden (arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a., reeds aangehaald, punt 22).

26 Indien de niet-onderwerping van de betrokken economische activiteit aan de BTW tot

concurrentievervalsing in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zou leiden, zou dus op grond van diezelfde bepaling voor de exploitatie van een crematorium door Lutherstadt Eisleben belasting moeten worden geheven (zie in die zin arrest van 8 maart 2001, Commissie/Portugal, C-276/98, Jurispr. blz. I-1699, punt 28).

27 Het staat aan de nationale rechter om de economische omstandigheden te beoordelen die in voorkomend geval kunnen rechtvaardigen dat wordt afgeweken van de regel dat de publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig zijn.

28 In de tweede plaats is het vaste rechtspraak dat wanneer niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, particulieren zich op de onvoorwaardelijke en voldoende nauwkeurige bepalingen van een richtlijn kunnen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is; zij kunnen zich op die bepalingen ook beroepen voorzover zij rechten vastleggen die particulieren tegenover de betrokken lidstaat kunnen doen gelden (zie met name arresten van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25, en 20 mei 2003, Österreichischer Rundfunk e.a., C-465/00, C-138/01 en C-139/01, Jurispr. blz. I-4989, punt 98).

29 Derhalve kunnen particulieren zich voor de nationale rechter tegenover de betrokken lidstaat beroepen op bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, in alle gevallen waarin de volledige toepassing van de richtlijn niet daadwerkelijk verzekerd is, dat wil zeggen niet alleen in geval van niet-uitvoering of onjuiste uitvoering van deze richtlijn, maar ook ingeval de nationale maatregelen die de betrokken richtlijn naar behoren uitvoeren niet zodanig worden toegepast dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt (arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 27).

30 Het Hof heeft reeds beslist dat aangezien artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn duidelijk bepaalt voor welke lichamen en werkzaamheden de regel van niet-belastingplichtigheid geldt, deze bepaling beantwoordt aan de criteria voor rechtstreekse werking (arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a., reeds aangehaald, punten 31 en 33).

31 Wanneer is voldaan aan de in de punten 28 en 29 van dit arrest genoemde voorwaarden, kan een particulier die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat dit lichaam voor de activiteiten die het als overheid uitoefent niet of te laag wordt aangeslagen in de BTW, zich voor de nationale rechter in het kader van een geding met de nationale belastingadministratie, zoals het hoofdgeding, dus beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

32 Bijgevolg moet op de vraag worden geantwoord dat een particulier die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat dit lichaam voor de activiteiten die het als overheid uitoefent niet of te laag wordt aangeslagen in de BTW, zich in het kader van een geding met de nationale belastingadministratie, zoals het hoofdgeding, kan beroepen op artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

Kosten

33 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Een particulier die met een publiekrechtelijk lichaam in concurrentie staat en stelt dat dit lichaam voor de activiteiten die het als overheid uitoefent niet of te laag wordt aangeslagen in de belasting over de toegevoegde waarde, kan zich in het kader van een geding met de

nationale belastingadministratie, zoals het hoofdgeding, beroepen op artikel 4, lid 5, tweede 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.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.