

Rolnummers 4228 en 4241
Arrest nr. 104/2008 van 17 juli 2008

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van artikel 39, a), van de programmawet (I) van 27 december 2006 (wijziging van artikel 6, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde), ingesteld door de Waalse Regering en door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a) Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 juni 2007 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 juni 2007, heeft de Waalse Regering beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 39, a), van de programmawet (I) van 27 december 2006 (wijziging van artikel 6, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 december 2006, derde editie.

b) Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 25 juni 2007 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juni 2007, heeft de Brusselse Hoofdstedelijke Regering beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde bepaling.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4228 en 4241 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 28 mei 2008 :

- zijn verschenen :

. Mr. M.-P. Donéa *loco* Mr. M. Eloy, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 4228, en V. Sepulchre, deskundige bij de fiscale cel van het Waalse Gewest;

. Mr. T. Afschrift en Mr. M. Daube, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 4241;

. B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en A. Alen verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

A.1.1.1. De Waalse Regering voert in de zaak nr. 4228 aan dat artikel 39, a), van de programmawet (I) van 27 december 2006 de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet schendt, in samenhang gelezen met artikel 13 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ».

A.1.1.2. De verzoekende partij leidt uit artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 af dat een openbare instelling niet wordt aangemerkt als zijnde onderworpen aan het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW) voor de werkzaamheden of handelingen die ze verricht als overheid - dit wil zeggen wanneer zij optreedt in het raam van een publiekrechtelijke regeling -, behoudens in het geval van verstoring van de mededinging van enige betekenis of wanneer ze een van de werkzaamheden verricht die worden genoemd in bijlage I van de richtlijn, voor zover die niet van onbeduidende omvang is. De verzoekende partij leidt uit artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 af dat, wanneer de Staat beslist om bepaalde werkzaamheden van de publiekrechtelijke lichamen die worden vrijgesteld van de belasting te beschouwen als werkzaamheden van de overheid, de openbare instelling die die werkzaamheden verricht, buiten het stelsel van de btw blijft, zelfs wanneer zij die verricht volgens een privaatrechtelijke rechtsregeling.

De Waalse Regering leidt vervolgens uit artikel 6, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek), zoals het werd gewijzigd bij artikel 39, a), van de programmawet van 27 december 2006, af dat, zelfs wanneer een openbare instelling die een van de handelingen verricht die van de belasting zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van hetzelfde Wetboek optreedt als overheid, zij nog steeds aan die belasting onderworpen zal zijn. De verzoeker is van mening dat zulks kennelijk strijdig is met artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006.

A.1.1.3. De Waalse Regering betoogt dat artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek een verschil in behandeling in het leven roept tussen twee categorieën van openbare instellingen die handelen als overheid : enerzijds, die wier werkzaamheden onder artikel 44 van hetzelfde Wetboek vallen en, anderzijds, die wier werkzaamheden niet onder die bepaling vallen. Eerstgenoemde instellingen zouden btw-plichtig zijn met schending van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006, terwijl de laatstgenoemde niet aan die belasting onderworpen zouden zijn, overeenkomstig datgene wat zou zijn bepaald in artikel 13 van die richtlijn.

De verzoekende partij is van oordeel dat dat verschil in behandeling - dat tot gevolg heeft dat bepaalde publiekrechtelijke personen daadwerkelijk de in die richtlijn toegekende rechten genieten, terwijl andere vergelijkbare personen die rechten worden ontzegd - discriminerend is. Zij verwijst in dat opzicht naar B.9, tweede lid, van het arrest nr. 140/2006.

A.1.1.4. De Waalse Regering acht het verschil in behandeling verstoken van een relevante, objectieve en redelijke verantwoording.

Zij merkt op dat de bestreden bepaling tot doel heeft bepaalde verschillen tussen openbare instellingen en private instellingen af te schaffen en, meer in het bijzonder, de in artikel 19, § 2, 1^o, van het BTW-Wetboek bedoelde werken in onroerende staat aan de btw te onderwerpen wanneer ze in regie worden uitgevoerd door de overheid, die als dusdanig handelt, in het kader van werkzaamheden die zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van hetzelfde Wetboek, naar het voorbeeld van datgene waarin is voorzien voor identieke werkzaamheden die worden uitgevoerd door een vereniging zonder winstoogmerk.

De verzoekende partij is van mening dat die doelstelling niet verantwoord is.

Zij brengt in de eerste plaats in herinnering dat artikel 19, § 2, 1^o, van het BTW-Wetboek een afwijking vormt van de beginselen van de richtlijn van 28 november 2006 die is gebaseerd op artikel 27 ervan. Hij onderstreept dat de bestreden bepaling artikel 19, § 2, 1^o, van het genoemde Wetboek toepasbaar maakt op de openbare instelling die als overheid handelt en werkzaamheden ontplooit zoals bedoeld in artikel 44 van het genoemde Wetboek, zelfs wanneer zij de btw niet kan aftrekken. De verzoekende partij vraagt zich af of over die nieuwe afwijking van het gemeenschappelijk stelsel van de btw een voorafgaande raadpleging van het BTW-Comité heeft plaatsgehad - zoals bepaald in artikel 27 van de richtlijn - en of dat Comité een advies heeft gegeven over de toepassing van die bepaling op de openbare instelling en op de belastingplichtige die geen recht

op aftrek heeft. De Waalse Regering voegt daaraan toe dat ze niet inziet hoe er een verstoring van de mededinging zou bestaan tussen de openbare instellingen en de privé-instellingen bedoeld in de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling, vermits de door de overheid in regie uitgevoerde werken uiteraard louter intern zijn.

De Waalse Regering die vervolgens de inhoud van de tweede en derde alinea van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 in herinnering brengt, doet opmerken dat, aangezien de parlementaire voorbereiding geen cijfermatige evaluatie noch een meting van de budgettaire weerslag van de bestreden bepaling bevat, daarin niet het bestaan van een daadwerkelijke verstoring van de mededinging van enige betekenis wordt aangetoond.

De Waalse Regering betwijfelt ten slotte of het, in tegenspraak met de eerste twee alinea's van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006, legitiem is het stelsel van de openbare instellingen en het stelsel van de privé-instellingen op één lijn te plaatsen. Zij betoogt dat eerstgenoemde instellingen - die enkel in het openbaar belang handelen - niet vergelijkbaar zijn met laatstgenoemde - die vanuit een privédoelstelling handelen. Zij voegt daaraan toe dat het niet-belastingplichtig zijn van die publiekrechtelijke rechtspersonen wordt verantwoord door de bekommernis om geen niet-recupereerbare belastingen te laten wegen op personen die handelen in het algemeen openbaar belang.

A.1.1.5. In ondergeschikte orde voert de Waalse Regering aan dat de bestreden maatregel onevenredige gevolgen heeft.

Zij betoogt dat de wijziging van artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek, bijkomende financiële lasten teweeg zal brengen vermits, met toepassing van artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek een openbare instelling voortaan de belasting zal moeten betalen op alle werken in onroerende staat die in regie zijn uitgevoerd door haar interne diensten ten behoeve van de werkzaamheden bedoeld in artikel 44 van het BTW-Wetboek, zonder die belasting te kunnen aftrekken. Zij merkt ook op dat met die bijkomende kosten geen rekening kon worden gehouden toen de begrotingen werden aangenomen, zijnde vóór de inwerkingtreding van de bestreden maatregel. De Waalse Regering onderstreept voorts dat, rekening houdend met de aard van de in artikel 44 van het BTW-Wetboek bedoelde werkzaamheden, een groot deel van het beleid dat ten uitvoer wordt gelegd door lokale, gewest- en gemeenschapsoverheden, om reden van de budgettaire weerslag van de maatregel, zal moeten worden beperkt, wat het algemeen belang schade berokkent.

De Waalse Regering merkt ten slotte op dat de ontstentenis van voorafgaand overleg met de niet federale openbare instellingen en de snelle inwerkingtreding van de bestreden maatregel die instellingen niet de mogelijkheid zullen bieden hun personeel de nodige praktische opleiding te geven onder meer in verband met de procedures van interne controle en overdracht van informatie, het indienen van aangiften *ad hoc* of de wijzigingen van de boekhouding.

A.1.2. In de zaak nr. 4241 voert de Brusselse Hoofdstedelijke Regering in een enig middel ook aan dat artikel 39, a), van de programmawet van 27 december 2006 de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet schendt, in samenhang gelezen met artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006.

De uiteenzettingen in haar verzoekschrift zijn soortgelijk met die van het middel van de Waalse Regering.

A.2.1. In de twee zaken geeft de Ministerraad toe dat artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 een rechtstreekse werking heeft. Hij betoogt daarentegen dat zulks niet geval is voor artikel 13, lid 2, van die richtlijn.

A.2.2. De Ministerraad merkt vervolgens op dat de publiekrechtelijke rechtspersonen die als overheid de van btw vrijgestelde werkzaamheden uitvoeren uit artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 niet een recht kunnen putten om niet aan de btw te worden onderworpen.

Hij onderstreept dat in principe de publiekrechtelijke rechtspersonen volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn, btw-plichtig zijn. Hij voegt daaraan toe dat krachtens artikel 13, lid 1, van dezelfde richtlijn die rechtspersonen enkel wanneer zij werkzaamheden verrichten als overheid in de regel niet btw-plichtig zijn. De Ministerraad brengt, enerzijds, in herinnering dat, volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, het nationale rechtsstelsel dat toepasbaar is op de activiteit van de publiekrechtelijke rechtspersoon - en niet het doel of het voorwerp van die activiteit - het mogelijk maakt vast te stellen of die activiteit wordt uitgeoefend door een publiekrechtelijke rechtspersoon die handelt als overheid en, anderzijds, dat

een openbare instelling niet als overheid handelt wanneer ze een activiteit uitoefent onder dezelfde juridische voorwaarden als die welke aan een private marktdeelnemer worden opgelegd. De Ministerraad leidt uit wat voorafgaat af dat het aan de nationale wetgever staat het rechtsstelsel te beschrijven van de activiteiten die de publiekrechtelijke rechtspersonen uitoefenen als overheid en dus te beslissen dat bepaalde activiteiten van publiekrechtelijke rechtspersonen niet kunnen worden beschouwd als zijnde als overheid uitgeoefend voor de toepassing van de btw-regeling.

De Ministerraad voegt daaraan toe dat, volgens artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn van 28 november 2006, de publiekrechtelijke rechtspersonen die een handeling verrichten als overheid opnieuw hun hoedanigheid van btw-plichtige aannemen, indien die handeling een verstoring van de mededinging van enige betekenis teweegbrengt ten nadele van de marktdeelnemers van de private sector die identieke handelingen verrichten. Hij merkt op dat de verstoring van de mededinging een feitelijke kwestie is. De Ministerraad merkt ook op dat de derde alinea van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 een andere uitzondering bevat op de regel van de niet btw-plichtigheid die wordt uitgedrukt in de eerste alinea van dat artikel, en die, volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, ertoe strekt ervoor te zorgen dat bepaalde economische activiteiten waarvan het voorwerp aanzienlijk is, niet worden onttrokken aan de btw om reden dat zij worden uitgeoefend door een publiekrechtelijke instelling die handelt als overheid.

De Ministerraad leidt bovendien uit artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 af dat, wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon een van btw vrijgestelde activiteit uitoefent, hij, ongeacht de hoedanigheid waarin hij handelt, btw-plichtig is. Hij preciseert dat enkel wanneer de Staat expliciet beslist om de vrijgestelde activiteit aan te merken als een werkzaamheid van de overheid, op die publiekrechtelijke rechtspersoon de regel van de niet-belastingplichtigheid uitgedrukt in artikel 13, lid 1, van de richtlijn van toepassing is. Bij ontstentenis van een dergelijke beslissing zijn de krachtens artikel 132 van de richtlijn van 28 november 2006 van de btw vrijgestelde handelingen geen werkzaamheden van de overheid in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn, zodat, wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon die activiteiten uitoefent, die persoon btw-plichtig is en dus op dezelfde wijze wordt behandeld als een privaatrechtelijke instelling. De Ministerraad onderstreept dat die interpretatie van artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 in overeenstemming is met de wil van de Europese wetgever om publieke en private instellingen op identieke wijze te behandelen, waarbij absolute neutraliteit wordt nagestreefd, zoals blijkt uit de tweede en derde alinea van artikel 13, lid 1, van die richtlijn. Hij voegt daaraan toe dat de in artikel 132 van de richtlijn van 28 november 2006 bedoelde handelingen niet onder de specifieke opdracht van de overheid vallen en worden uitgeoefend door openbare en private instellingen, die elkaar beconcurreren. Hij is van mening dat de mededinging in acht moet worden genomen, en herinnert in dat verband eraan dat de niet-btw-plichtigheid, bedoeld in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn van 28 november 2006 enkel betrekking heeft op de activiteiten die onder de specifieke opdracht van de overheden vallen. Hij bevestigt ten slotte dat de van de btw vrijgestelde handelingen een specifieke categorie van handelingen vormen, die onderscheiden is van die welke is bedoeld in artikel 13, lid 1, van de richtlijn.

De Ministerraad leidt uit wat voorafgaat af dat de bestreden bepaling niet een recht schendt dat voortvloeit uit artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 en bijgevolg geen enkel verschil in behandeling in het leven roept tussen twee groepen van marktdeelnemers met vergelijkbare activiteiten.

A.2.3. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de beide categorieën van door de Waalse Regering en de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aangehaalde openbare instellingen niet vergelijkbaar zijn omdat, wettelijk gezien, de openbare instelling die in artikel 44 van het BTW-Wetboek bedoelde activiteiten uitoefent niet als overheid handelt, in tegenstelling tot de openbare instelling waarmee ze wordt vergeleken.

A.2.4. In uiterst ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat, indien het Hof oordeelt dat de voormelde richtlijn een recht op niet-btw-plichtigheid erkent, het verschil in behandeling redelijkerwijze en objectief verantwoord is.

Hij onderstreept dat de wetgever met het uiten van de wens « een einde te [...] [stellen] aan sommige ongelijkheden » tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke instellingen, die voortvloeien uit andere bepalingen van het BTW-Wetboek - zoals de artikelen 19, § 2, en 21, § 3, 7^o -, een doel nastreeft dat in overeenstemming is met de Europese regelgeving. Volgens de Ministerraad kan uit artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 worden afgeleid dat de in artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek bedoelde werkzaamheden of handelingen niet diegene zijn die worden vrijgesteld door artikel 44 van hetzelfde Wetboek. De Ministerraad is van oordeel dat de wetgever met de bestreden bepaling een identieke behandeling van de publiekrechtelijke en privaatrechtelijke instellingen waarborgt, alsmede een grotere rechtszekerheid, door een

duidelijke precisering aan te brengen. Hij brengt in herinnering dat de van de btw vrijgestelde handelingen niet onder de specifieke opdracht van de overheid vallen.

De Ministerraad merkt op dat de aard van de betrokken werkzaamheden het criterium van onderscheid vormt. Hij leidt af uit het opschrift van artikel 13, A, van de richtlijn nr. 77/388/EG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag » en uit het opschrift van hoofdstuk 2 van titel IX van de richtlijn van 28 november 2006 dat het om activiteiten van algemeen belang gaat die zowel door publiekrechtelijke als door privaatrechtelijke instellingen kunnen worden uitgevoerd. Hij is van oordeel dat het objectieve karakter van het criterium van onderscheid niet alleen voortvloeit uit de door de Europese wetgever nagestreefde doelstelling - uitgedrukt in de elfde considerans van de richtlijn van 17 mei 1977 en in de vijfendertigste considerans van de richtlijn van 28 november 2006 - maar ook uit de omstandigheid dat dat criterium de omzetting vormt van een lijst die vooraf werd vastgesteld door de Europese wetgever.

De Ministerraad voert bovendien aan dat de bestreden bepaling geen onredelijke gevolgen heeft. Hij merkt op dat ze de situatie van de betrokken openbare instellingen niet fundamenteel wijzigt, vermits de door een belastingplichtige persoon verrichte handelingen die vrijgesteld zijn van btw, zoals de handelingen die worden verricht door een niet btw-plichtig persoon, tot gevolg hebben dat de btw niet kan worden afgetrokken en niet moet worden voldaan. De Ministerraad beweert dat de btw-plichtigheid van de publiekrechtelijke rechtspersonen die voortvloeit uit de bestreden bepaling de transparantie en de rechtszekerheid beoogt en bepaalde verschillen in behandeling tussen private instellingen en openbare instellingen afschaft. Hij merkt op dat de verzoekers enkel het verschil bekritisieren dat voortvloeit uit artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek. Hij bevestigt dat het marginale effect van de bestreden bepaling op de toepassing van andere bepalingen van het BTW-Wetboek gewild is, zowel door de Europese wetgever als door de Belgische wetgever, die de overheid niet willen bevoordelen ten nadele van privaatrechtelijke personen die dezelfde sociale of culturele werkzaamheden verrichten. Wat betreft het zogenaamde onevenredige karakter van de gevolgen van de bestreden maatregel, merkt de Ministerraad voorts op dat wat in de bestreden bepaling wordt gepreciseerd reeds tussen de regels kon worden gelezen in de regeling die bestond vóór de programmawet van 27 december 2006; dat de overheid zich eraan diende te verwachten dat de wetgever de onwettige « gewoontes » zou bijsturen die de publiekrechtelijke rechtspersonen hadden aangenomen, zonder bekritiseerd te worden door de fiscale administratie; dat een belasting een bijkomende kostprijs vertegenwoordigt voor de belastingplichtige; dat elke nieuwe wet aanpassingen vereist; dat de ontstentenis van budgettering van de kostprijs van de bestreden maatregel niet nadelig is en dat de Minister de draagwijdte van die maatregel heeft gerelativeerd en daarbij heeft gepreciseerd dat de belasting geen betrekking zal hebben op onderhouds- en herstellingswerk. De Ministerraad betoogt ten slotte dat dankzij de grotere mededinging die uit de bekritiseerde maatregel zal voortvloeien, de privésector meer initiatieven zal kunnen ontwikkelen die de eventuele vermindering van de openbare initiatieven op sociaal, educatief, sportief en cultureel vlak zullen compenseren.

A.2.5. De Ministerraad, die vermeldt hoe het Hof artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 interpreteert, merkt op dat in de verzoekschriften niet wordt aangegeven hoe de bestreden bepaling de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, afzonderlijk gelezen, zou schenden. Hij preciseert bijgevolg dat hij niet de eventuele schending van die enkele bepalingen onderzoekt.

A.2.6. De Ministerraad antwoordt ten slotte in verband met de door de verzoekers aangehaalde raadpleging van het BTW-Comité dat artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek niet werd gewijzigd en dat met de bestreden bepaling de wetgever enkel, overeenkomstig artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006, bevestigt dat de in die bepaling van het BTW-Wetboek vervatte regel toepasbaar is op werken in onroerende staat die verbonden zijn met de van btw vrijgestelde handelingen die worden verricht door de openbare instellingen.

A.3.1.1. De Waalse Regering antwoordt dat de schending van een recht dat wordt erkend in een internationaalrechtelijke verdragsbepaling met rechtstreekse werking in het Belgisch recht *ipso facto* een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie vormt. Zij acht het bijgevolg noodzakelijk de draagwijdte vast te stellen van het recht dat aan de publiekrechtelijke instellingen wordt gewaarborgd bij artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 teneinde de grondwettigheid van de bestreden bepaling te beoordelen.

De Waalse Regering onderstreept dat uit de eerste alinea van dat artikel blijkt dat, wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon een van btw vrijgestelde handeling uitoefent, die persoon niet aan die belasting

is onderworpen indien hij als overheid handelt. Zij leidt uit die bepaling ook af dat die persoon wel btw-plichtig is wanneer die geen publiekrechtelijke handeling stelt.

A.3.1.2. De Waalse Regering betwist de door de Ministerraad voorgestelde interpretatie van artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006. Zij is van mening dat, wanneer een lidstaat geen gebruik maakt van de in die bepaling geboden mogelijkheid, een openbare instelling die een van btw vrijgestelde handeling verricht, aan de regels van artikel 13, lid 2, van de richtlijn is onderworpen, zodat ze btw-plichtig is, behalve indien zij handelt als overheid. Zij verwijst in dat verband naar twee arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ, 6 februari 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*; HvJ, 14 december 2000, C-446/98, *Fazenda Pública en Câmara Municipal do Porto*). Zij is van mening dat het verkeerd is te beweren dat een openbare instelling die een van btw vrijgestelde werkzaamheid verricht in geen enkel geval handelt als overheid.

De Waalse Regering brengt in herinnering dat, volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, enkel de wijze waarop een werkzaamheid wordt verricht het mogelijk maakt te zeggen of die wordt verricht door een openbare instelling « als overheid ». De omstandigheid dat die werkzaamheid er een zou zijn van die welke zijn bedoeld in artikel 13, lid 2, zou daaraan niets veranderen. De Waalse Regering onderstreept dat wanneer een openbare instelling een werkzaamheid verricht in het raam van het haar eigen rechtsstelsel, zij het recht heeft te oordelen dat zij, overeenkomstig artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006, buiten de toepassingsfeer van de btw valt.

Volgens de Waalse Regering heeft de federale wetgever, door ervan uit te gaan dat telkens wanneer een openbare instelling een vrijgestelde werkzaamheid verricht, zij niet als overheid handelt - en dus btw-plichtig is - artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 geschonden en bijgevolg de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De Waalse Regering, die artikel 44, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek aanvoert, merkt op dat een openbaar ziekenhuis in een bijzonder juridisch kader handelt, dat verschillend is van datgene waarin de private ziekenhuizen handelen, wat betreft bijvoorbeeld de financiering ervan, het statuut van het personeel, de organisatie, het toezicht en het statuut van zijn goederen. Met verwijzing naar artikel 44, § 2, 3°, van het BTW-Wetboek voert de Waalse Regering ook aan dat het juridisch kader waarin bepaalde centra van de « ADEPS » (*Administration de l'éducation physique, des sports et de la vie en plein air*) van de Franse Gemeenschap handelen, fundamenteel verschillend is van datgene dat betrekking heeft op een private sportclub.

A.3.1.3. De Waalse Regering betoogt voorts dat de schending van het gemeenschapsrecht niet kan worden verantwoord door de bekommernis te vermijden dat het bijzonder juridisch kader waarin een openbare instelling een van btw vrijgestelde werkzaamheid verricht, gevalsgebonden wordt onderzocht.

A.3.1.4. Zij is vervolgens van oordeel dat, indien het Hof de interpretatie van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 onzeker acht, het bij wijze van prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen zou kunnen vragen of artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 « een wet van een lidstaat in staat stelt automatisch en op algemene wijze, zonder rekening te houden met het rechtsstelsel waarin zij hun werkzaamheden bedoeld in [de in artikel 13, lid 2, van de genoemde richtlijn geciteerde bepalingen] verrichten, te oordelen dat de publiekrechtelijke instellingen die de genoemde werkzaamheden verrichten niet als overheid handelen ».

A.3.1.5. Wat betreft de wil van de wetgever om een einde te maken aan een « verstoring van de mededinging » tussen de openbare instellingen en de private instellingen ten aanzien van de toepassing van artikel 19, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek, merkt de Waalse Regering op dat de Ministerraad geen enkel element aanvoert aan de hand waarvan kan worden onderzocht of die bepaling van het BTW-Wetboek bestaanbaar is met artikel 27 van de richtlijn van 28 november 2006.

Zij is van oordeel dat bij ontstentenis van de noodzakelijke verduidelijkingen in verband met de geldigheid en de toepassing van die bepaling van het BTW-Wetboek, die bepaling te dezen niet kan worden aangevoerd.

De Waalse Regering is in dat verband van oordeel dat, indien het Hof de interpretatie van artikel 27 van de richtlijn van 28 november 2006 onzeker acht, het, bij wijze van prejudiciële vraag, aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen zou kunnen vragen of die Europese bepaling « het mogelijk maakt dat een afwijking die oorspronkelijk bedoeld was voor de btw-plichtigen met een, zelfs gedeeltelijk, recht op aftrek, wordt uitgebreid tot instellingen zonder enig recht op aftrek ».

A.3.2.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt aan de Ministerraad dat in het verzoekschrift wordt uiteengezet hoe de bestreden bepaling de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet schendt, vermits

de schending van een door een internationale bepaling erkend recht *ipso facto* een inbreuk op het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie vormt.

A.3.2.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering deelt evenmin de interpretatie van artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006, zoals ze wordt voorgesteld door de Ministerraad. Zij is van mening dat wanneer een publiekrechtelijk rechtspersoon, in zijn hoedanigheid van overheid, een werkzaamheid verricht, hij niet btw-plichtig zal zijn, met toepassing van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006. Zij is van oordeel dat indien die persoon die werkzaamheid verricht buiten het kader van zijn specifieke opdracht als overheid, een onderscheid moet worden gemaakt naargelang de Staat al dan niet gebruik heeft gemaakt van de hem bij artikel 13, lid 2, van die richtlijn toegekende mogelijkheid. In het eerste geval zal die persoon onderworpen zijn aan de regels van artikel 13, lid 1, van de richtlijn. In het tweede geval zal de persoon worden beschouwd als zijnde belastingplichtig krachtens artikel 9 van de richtlijn.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering die opmerkt dat het Koninkrijk België geen gebruik heeft gemaakt van de in artikel 13, lid 2, van de richtlijn bedoelde mogelijkheid, is van mening dat daaruit niet kan worden afgeleid dat de openbare instellingen die vrijgestelde werkzaamheden verrichten, noodzakelijkerwijze btw-plichtig zijn. Zij brengt in herinnering dat, wat betreft de vrijgestelde werkzaamheden die door een openbare instelling worden verricht, dient te worden onderzocht of die instelling handelt in de hoedanigheid van overheid of buiten haar opdracht van openbare dienstverlening handelt.

A.3.2.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering antwoordt ook dat haar interpretatie van artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 enkel uit de lezing van die tekst voortvloeit. Zij merkt op dat, indien de Europese wetgever met de regel vervat in artikel 13, lid 2, van die richtlijn in een derde uitzondering op het in de eerste alinea van artikel 13, lid 1, uitgedrukte beginsel had willen voorzien, hij geen tweede lid zou hebben geformuleerd. Zij voegt daaraan toe dat de bestreden bepaling geen correcte omzetting vormt van artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006.

A.3.2.4. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering is bovendien van oordeel dat de omstandigheid dat de vrijgestelde werkzaamheden zowel door publiekrechtelijke als door privaatrechtelijke personen kunnen worden verricht, het niet mogelijk maakt te stellen dat die werkzaamheden niet onder de specifieke opdracht van de overheid zouden vallen. Die werkzaamheden zouden kunnen worden verricht door een openbare instelling die als overheid handelt volgens eigen modaliteiten, die verschillen van de juridische voorwaarden waaronder een private marktdeelnemer handelt.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering brengt in herinnering dat, volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, enkel de wijze waarop een activiteit door een openbare instelling wordt verricht het mogelijk maakt te zeggen of die instelling als overheid handelt.

A.3.2.5. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering onderstreept dat artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 een recht op niet-belastingplichtigheid erkent.

Zij voegt daaraan toe dat de ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, de sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding, bedoeld in artikel 44, § 2, 1° en 3°, van het BTW-Wetboek, de vorm kunnen aannemen van openbare instellingen en dat dergelijke instellingen ook het vervoer van zieken of gewonden kunnen organiseren of diensten betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting, bedoeld in artikel 44, § 2, 1° en 5°, van hetzelfde Wetboek. Zij merkt op dat wanneer zij die werkzaamheden verrichten, de openbare instellingen onderworpen zijn aan bijzondere wetgevingen en in een bijzonder juridisch kader handelen. De Regering, die daarbij opmerkt dat de organisatie, het personeel, het toezicht en de financiering van de openbare ziekenhuizen aan eigen regels beantwoorden, verwijst naar de artikelen 135*bis* tot 135*duodecies* van de wet van 8 juli 1976 betreffende «de openbare centra voor maatschappelijk welzijn», die toepasbaar zijn in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

A.3.2.6. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering is ook van mening dat de wil van de federale wetgever om met de bestreden bepaling een onderzoek geval per geval te vermijden, omdat het problematisch zou zijn, getuigt van een kennelijke schending van de Europese regels.

A.4.1. De Ministerraad antwoordt dat de richtlijn van 28 november 2006 impliciet maar zeker oordeelt dat de van btw vrijgestelde werkzaamheden geen werkzaamheden van de overheid zijn, wat een onderwerping aan de genoemde belasting tot gevolg heeft. Hij merkt hiertoe op dat, indien zulks niet het geval zou zijn, het onzinnig zou zijn de lidstaten in staat te stellen die werkzaamheden te beschouwen als werkzaamheden van de

overheid. Hij voert aan dat de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 6 februari 1997 en 14 december 2000 geenszins de interpretatie tegenspreken van artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 volgens welke de vrijgestelde werkzaamheden oorspronkelijk door de Europese wetgever niet als werkzaamheden van de overheid worden beschouwd. Hij bevestigt dat een vrijstelling enkel zin heeft ten aanzien van een belastingplichtig persoon en dat de Europese wetgever de openbare marktdeelnemers en de private marktdeelnemers op dezelfde wijze heeft willen behandelen wat betreft de vrijstelling van werkzaamheden en daarbij het toch mogelijk heeft willen maken dat de lidstaten op formele wijze het tegenovergestelde beslissen. Hij beklemtoont het feit dat, wanneer de lidstaat de vrijgestelde werkzaamheden niet expliciet beschouwt als werkzaamheden van de overheid, die werkzaamheden geenszins kunnen worden verricht door openbare instellingen die handelen als overheid.

Hij preciseert dat, met de bestreden bepaling, de wetgever ervoor heeft geopteerd zijn standpunt duidelijk uiteen te zetten op een wijze die verenigbaar is met het Europees recht. Hij onderstreept in dat verband dat artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 niet kan worden gelezen zonder rekening te houden met artikel 13, lid 2, van die richtlijn.

A.4.2. De Ministerraad bevestigt dat, door ervan uit te gaan dat geen enkele van de van btw vrijgestelde werkzaamheden een werkzaamheid van de overheid is, de federale wetgever verduidelijking heeft willen brengen en toekomstige aarzelingen alsmede lange en dure procedures heeft willen vermijden.

A.4.3. De Ministerraad oordeelt dat de twee prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die door het Waalse Gewest worden gesuggereerd, nutteloos zijn. Hij is van mening dat de tekst van artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 duidelijk is en herhaalt dat artikel 27 van die richtlijn te dezen niet van toepassing is.

A.4.4. De Ministerraad beklemtoont het onderscheid dat in artikel 13 van de richtlijn van 28 november 2006 wordt gemaakt tussen de vrijgestelde en de niet vrijgestelde werkzaamheden. Hij verwijt de verzoekers dat ze hun volledige redenering baseren op de woorden « als overheid verrichten ».

Hij brengt in herinnering dat het niet aan de publiekrechtelijke instellingen staat zichzelf kandidaat te stellen in het kader van een werkzaamheid die wordt verricht als overheid, vermits, wat betreft de vrijgestelde werkzaamheden, dat kader enkel door de lidstaat wordt beslist.

- B -

B.1. Artikel 6, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) bepaalde, na vervanging ervan bij artikel 7 van de wet van 28 december 1992 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten » :

« De Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen worden niet als belastingplichtige 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 ».

Na de wijziging ervan bij artikel 39, a), van de programmawet (I) van 27 december 2006 - die de bestreden bepaling vormt -, bepaalt artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek :

« De Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen die handelingen verrichten andere dan die welke zijn vrijgesteld krachtens artikel 44, worden niet als belastingplichtige 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 ».

De bestreden bepaling is in werking getreden op 1 juli 2007 (artikel 40 van de programmawet (I) van 27 december 2006).

B.2. Uit de uiteenzettingen in de verzoekschriften blijkt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 13 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde », van het verschil in behandeling dat door artikel 39, a), van de programmawet van 27 december 2006 (I) in het leven wordt geroepen tussen, enerzijds, de publiekrechtelijke instellingen die, als overheden, handelingen verrichten die zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : btw) krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek en, anderzijds, de publiekrechtelijke instellingen die, als overheden, andere handelingen verrichten, in zoverre de eerstgenoemde btw-plichtig zouden zijn, terwijl laatstgenoemde dat niet zouden zijn.

B.3. Artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn van 28 november 2006 - dat volgens artikel 413 van dezelfde richtlijn in werking is getreden op 1 januari 2007 - bepaalt :

« 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 ».

Die bepaling is identiek met artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn 77/388/EG van de Raad van 17 mei 1977 « betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag », die werd opgeheven bij artikel 411, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006.

B.4. Artikel 6, eerste lid, van het BTW-Wetboek vormde in de versie die voorafging aan de wijziging ervan bij de bestreden bepaling, de omzetting van dat artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn van 17 mei 1977.

B.5.1. Een publiekrechtelijke instelling verricht werkzaamheden of handelingen « als overheid », wanneer zij handelt in de hoedanigheid van publiekrechtelijk rechtssubject - dit wil zeggen in het raam van het juridische stelsel dat haar eigen is - en niet als privaatrechtelijk rechtssubject - dit wil zeggen onder dezelfde juridische voorwaarden als de private marktdeelnemers - (HvJ, 17 oktober 1989, 231/87 en 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino en anderen*, §§ 15 en 16; HvJ, 14 december 2000, C-446/98, *Fazenda Pública en Câmara Municipal do Porto*, § 17; HvJ, 8 juni 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, § 24).

B.5.2. Zoals het is vervangen bij artikel 50 van de wet van 28 december 1992 en vervolgens is gewijzigd bij artikel 89 van de wet van 6 juli 1994 « houdende fiscale bepalingen », bij artikel 133 van de programmawet van 2 augustus 2002, bij artikel 484 van de programmawet (I) van 24 december 2002, bij artikel 44 van de programmawet van 11 juli 2005, bij artikel 45 van de programmawet (I) van 27 december 2006 en bij artikel 344 van de wet van 27 december 2006 « houdende diverse bepalingen (I) », bepaalt artikel 44 van het BTW-Wetboek :

« § 1. Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door de nagenoemde personen verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid :

1° notarissen, advocaten en gerechtsdeurwaarders;

2° artsen, tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppassters, masseurs en masseuses, van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering;

§ 2. Van de belasting zijn eveneens vrijgesteld :

1° de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria; het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen;

1°*bis* de diensten verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen die een werkzaamheid uitoefenen welke krachtens dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet

belastingplichtig zijn, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van die werkzaamheid, deze groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden; de Koning regelt de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling;

1^oter de leveringen van menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk;

2^o de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend.

Worden met name bedoeld :

- de instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben;
- de kinderbewaarplaatsen, de zuigelingentehuizen en de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben;
- de instellingen voor gezinshulp;
- de centra voor levens- en gezinsvragen;
- de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen;
- de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding;
- de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben;
- de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben;
- de instellingen bedoeld in het koninklijk besluit van 17 december 2003 betreffende de subsidiëring van instellingen die voorzien in een gespecialiseerde begeleiding voor burgers die betrokken zijn in een gerechtelijke procedure;
- de externe diensten erkend bij het koninklijk besluit van 27 maart 1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk;

3^o de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan;

4^o het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing, en het verrichten van de nauw daarmee samenhangende diensten en leveringen van goederen, zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikte handboeken, door instellingen die daartoe door de bevoegde

overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen; het geven door leerkrachten van lessen met betrekking tot school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing;

5° de diensten betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen;

6° de verhuur van boeken en tijdschriften, van muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven en van andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, en de diensten aan de lezers verstrekt door bibliotheken en leeszalen, wanneer de dienstverrichter een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan alsmede de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze handelingen;

7° de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, wanneer die exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan;

8° de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen; de diensten aan organisatoren van schouwspelen en concerten, aan uitgevers van grammofoonplaten en van andere klankdragers en aan makers van films en van andere beelddraggers verstrekt door acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten voor de uitvoering van toneelwerken, balletten, films, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen; de diensten aan organisatoren van sportwedstrijden of sportfeesten verstrekt door deelnemers aan die wedstrijden of feesten;

9° de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties alsook de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze diensten door instellingen erkend door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid uitsluitend gebruikt worden tot dekking van de kosten ervan;

10° de terbeschikkingstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor de in 1°, 2° en 4° bedoelde werkzaamheden, of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand;

11° de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van hun leden, verricht tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven; de Koning kan, ter voorkoming van concurrentieverstoring, de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden;

12° de leveringen van goederen en de diensten, verricht in samenhang met werkzaamheden die ter verkrijging van financiële steun met betrekking tot in 1° tot 4°, 7° en 11° genoemde handelingen zijn georganiseerd door en uitsluitend ten bate van diegenen die deze handelingen verrichten; de Koning kan, ter voorkoming van concurrentieverstoring,

beperkingen opleggen ten aanzien van het aantal van de vrijgestelde werkzaamheden of het bedrag van de opbrengsten;

13° de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit werden aangewend als voor al deze goederen geen recht op aftrek is genoten; de overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, dat betrekking heeft op een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit; de levering van goederen waarvan de verkrijging of de bestemming het voorwerp heeft uitgemaakt van een uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 45, § 3, van dit Wetboek.

§ 3. Van de belasting zijn nog vrijgesteld :

1° de volgende handelingen :

a) de levering van uit hun aard onroerende goederen; wordt evenwel uitgesloten de levering van een gebouw, wanneer ze wordt verricht op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw, door :

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die het betreffende gebouw heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen;

- hetzij een belastingplichtige waarvan de economische activiteit niet bestaat in de geregelde verkoop van gebouwen met voldoening van de belasting, wanneer hij op de door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling het gebouw dat hij heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen, te vervreemden met voldoening van de belasting;

- hetzij een in artikel 8, § 1, beoogde belastingplichtige;

b) de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten, in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, op uit hun aard onroerende goederen; worden evenwel uitgesloten de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van dergelijke zakelijke rechten op gebouwen wanneer ze worden verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw door :

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die binnen de voornoemde termijn één van de bedoelde zakelijke rechten vestigt op een gebouw dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen of die binnen dezelfde termijn, een dergelijk zakelijk recht dat te zijnen bate werd gevestigd of aan hem werd overgedragen met voldoening van de belasting, overdraagt of wederoverdraagt;

- hetzij een belastingplichtige waarvan de economische activiteit niet bestaat in de geregelde verkoop van gebouwen met voldoening van de belasting, wanneer hij op een door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling binnen voornoemde termijn één van bovenbedoelde zakelijke rechten op een gebouw dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen, te vestigen of binnen die termijn één van die zakelijke rechten dat te zijnen bate werd gevestigd of hem werd overgedragen met voldoening van de belasting, over te dragen of weder over te dragen;

- hetzij een door artikel 8, §§ 2 of 3, beoogde belastingplichtige.

De datum van het contract kan alleen worden aangetoond door bewijsmiddelen die tegen derden kunnen worden ingeroepen;

2° de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van :

a) de volgende diensten :

- de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;
- de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen;
- het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;
- de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;

b) de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het contract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de belasting verkrijgt en de leasingnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een activiteit van belastingplichtige te gebruiken; de Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;

c) de verhuur van safeloketten;

3° de door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige werken of van kunstwerken;

4° de handelingen van verzekering en herverzekering, met inbegrip van de daarmee samenhangende diensten verricht door makelaars en lasthebbers, met uitzondering evenwel van de diensten als schade-expert;

5° verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;

6° het bemiddelen bij en het aangaan van verplichtingen, borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;

7° handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen;

8° de betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen; de dienstverrichter kan, onder de voorwaarden gesteld door of vanwege de Minister van Financiën, kiezen voor het belasten ervan;

9° handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die als verzamelobject worden beschouwd; als zodanig worden beschouwd gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

10° handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitsluiting van documenten die goederen vertegenwoordigen;

11° het beheer van de instellingen voor collectieve belegging bedoeld in de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles en de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening;

12° de leveringen, tegen de nominale waarde, van postzegels die frankeerwaarde hebben in het binnenland, fiscale zegels en andere soortgelijke zegels;

13° weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen;

14° de diensten en de leveringen van goederen bijkomstig bij deze diensten verricht door de openbare postdiensten, wanneer het diensten betreft vermeld in artikel 131, 1°, van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven ».

B.6.1. Artikel 6, tweede lid, van het BTW-Wetboek, zoals het werd gewijzigd bij artikel 39, b), van de programmawet (I) van 27 december 2006, bepaalt :

« De hoedanigheid van belastingplichtige wordt hen evenwel toegekend voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden ».

Artikel 6, derde lid, van hetzelfde Wetboek, zoals het werd vervangen bij artikel 39, c), van de programmawet (I) van 27 december 2006, bepaalt :

« Zij worden in elk geval als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde beschouwd voor de volgende werkzaamheden of handelingen, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn :

1° de telecommunicatiediensten;

2° de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;

3° het goederen- en personenvervoer;

4° de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;

5° de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;

6° de handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;

7° de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;

8° de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterrein;

9° de werkzaamheden inzake reclame;

10° de diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 1, § 7;

11° de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;

12° de leveringen van goederen en de diensten verricht door radio- en televisieomroepdiensten ».

Uit die bepalingen blijkt dat de hoedanigheid van belastingplichtige kan worden toegekend aan een publiekrechtelijke instelling die als overheid een andere handeling verricht dan die welke van de btw zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek.

B.6.2. Een publiekrechtelijke instelling die als overheid een handeling verricht die van btw is vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek, wordt bovendien enkel aangemerkt als btw-plichtig wanneer ze voldoet aan de algemene voorwaarden van de btw-plichtigheid beschreven in artikel 4, § 1, van het BTW-Wetboek, zoals het werd vervangen bij artikel 5 van de wet van 28 december 1992.

B.7.1. De bestreden bepaling heeft tot doel bepaalde ongelijkheden tussen publiekrechtelijke instellingen en privaatrechtelijke instellingen die voortvloeien uit de ontoepasbaarheid van de artikelen 19, § 2, 1°, en 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek op de eerstgenoemde instellingen, af te schaffen (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-2773/001,

pp. 36-37). Zij strekt ertoe « een correcte concurrentie tot stand te brengen tussen de overheidsdiensten en de particuliere actoren » (*Integraal Verslag*, Kamer, 19 december 2006, nr. 252, p. 32).

B.7.2. Artikel 19, § 2, 1^o, van het BTW-Wetboek, zoals het werd vervangen bij artikel 19 van de wet van 28 december 1992, bepaalt :

« § 2. Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt eveneens gelijkgesteld, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende staat :

1^o voor de doeleinden van zijn economische activiteit, met uitzondering van :

a) werk dat bestaat in de oprichting van een gebouw door een in artikel 12, § 2, bedoelde belastingplichtige;

b) herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk, indien dergelijk werk verricht door een andere belastingplichtige een volledig recht op aftrek van de belasting zou doen ontstaan ».

Aldus vindt volgens de parlementaire voorbereiding « artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek dat aan de vrijgestelde belastingplichtigen de verplichting oplegt om bepaalde werken in onroerende staat die zij verrichten voor hun eigen doeleinden aan de belasting te onderwerpen, geen toepassing ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen die dezelfde werkzaamheid verrichten omdat ze niet de hoedanigheid hebben van belastingplichtige » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 37).

B.7.3. Artikel 21, § 3, 7^o, van het BTW-Wetboek, zoals het is vervangen bij artikel 21 van de wet van 28 december 1992 en vervolgens is gewijzigd bij artikel 2 van het koninklijk besluit van 27 mei 1997 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2^o en 3^o, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire unie », bij artikel 4, a), van de wet van 22 april 2003 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde » en bij artikel 5 van de wet van 5 december 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde », bepaalt :

« In afwijking van § 2 wordt als plaats van de dienst aangemerkt :

[...]

7° de plaats waar de ontvanger van de dienst de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats, wanneer de dienst wordt verleend aan een ontvanger die buiten de Gemeenschap is gevestigd of aan een belastingplichtige die in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd en handelt voor de doeleinden van zijn economische activiteit, en voor zover de dienst tot voorwerp heeft :

a) de overdracht van of het verlenen van een auteursrecht, een octrooi, een licentierecht, een fabrieks- of handelsmerk, of een ander soortgelijk recht;

b) de overdracht van of het verlenen van rechten op een cliënteel, een verkoop- of inkoopmonopolie; het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen; de verbintenis een beroepswerkzaamheid of een onder a) bedoeld recht niet uit te oefenen;

c) werkzaamheden op het gebied van de reclame;

d) intellectueel werk in het kader van hun geregelde werkzaamheden verricht door juridische of andere adviseurs, accountants, ingenieurs, adviesbureaus en andere soortgelijke dienstverrichters alsook informatieverwerking en -verschaffing, met uitzondering van de in 1° bedoelde diensten en de in 2° bedoelde expertises;

e) bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten;

f) de terbeschikkingstelling van personeel;

g) diensten van tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2, en die tussenkomst verlenen bij diensten bedoeld in dit 7°;

h) de verhuur van lichamelijk roerende goederen, met uitzondering van ieder vervoermiddel;

i) telecommunicatiediensten;

j) radio- en televisieomroepdiensten;

k) langs elektronische weg verrichte diensten;

l) het bieden van toegang tot, en transport of transmissie via aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten ».

Artikel 21, § 2, van het BTW-Wetboek, zoals het werd vervangen bij artikel 21 van de wet van 28 december 1992, bepaalt :

« Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de

dienst verricht of bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats ».

Tijdens de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling werd in verband met artikel 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek opgemerkt dat diensten die aan publiekrechtelijke instellingen worden verstrekt door in het buitenland gevestigde dienstverrichters, in principe in het buitenland plaatsvinden, terwijl, wanneer zij worden verstrekt aan « vrijgestelde privaatrechtelijke lichamen », zij in België plaatsvinden en aan de Belgische btw zijn onderworpen, wat afbreuk doet aan de mededinging (*ibid.*, p. 37).

B.7.4. Teneinde de in B.7.2 en in B.7.3 opgemerkte verschillen in behandeling weg te werken wordt in de bestreden bepaling gepreciseerd dat de handelingen die van btw zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek, geen werkzaamheden of handelingen zijn die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht zodat, wanneer een openbare instelling dergelijke van btw vrijgestelde handelingen verricht, zij niet langer zal worden beschouwd als een niet btw-plichtige maar veeleer als vrijgestelde belastingplichtige, op dezelfde wijze als een privaatrechtelijk lichaam dat dezelfde handelingen verricht (*ibid.*, p. 36).

B.8. De bestreden bepaling heeft niet alleen tot doel de toepassing van de voormelde artikelen 19, § 2, 1°, en 21, § 3, 7°, van het BTW-Wetboek mogelijk te maken op de eerste categorie van de in B.2 bedoelde publiekrechtelijke instellingen.

Zij onderwerpt de laatstgenoemde instellingen ook aan een aantal nieuwe administratieve en boekhoudkundige verplichtingen.

B.9.1. Artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 verbiedt de lidstaten van de Europese Gemeenschap evenwel publiekrechtelijke lichamen aan te merken als belastingplichtigen voor de werkzaamheden of handelingen die zij verrichten als overheid, behalve in de omstandigheden beschreven in de tweede en derde alinea van die bepaling (HvJ, 8 maart 2001, C-276/98, *Commissie tegen Portugese Republiek*, § 27).

De tweede en derde alinea van artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 bepalen :

« Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn ».

De bijlage I van die richtlijn met opschrift « lijst van werkzaamheden bedoeld in artikel 14 [lees 13], lid 1, derde alinea » luidt als volgt :

- « 1) Telecommunicatiediensten;
- 2) levering van water, gas, elektriciteit en stoom;
- 3) goederenvervoer;
- 4) haven- en luchthavendiensten;
- 5) personenvervoer;
- 6) levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
- 7) handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;
- 8) exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
- 9) opslag van goederen;
- 10) werkzaamheden van commerciële reclamebureaus;
- 11) werkzaamheden van reisbureaus;
- 12) exploitatie van bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
- 13) werkzaamheden van radio- en televisiediensten voor zover deze niet uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder q), zijn vrijgesteld ».

In artikel 13, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006 wordt overigens geen enkel onderscheid gemaakt onder de openbare instellingen naargelang zij handelingen verrichten die zijn vrijgesteld van de btw krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek of andere handelingen.

B.9.2. Artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 bepaalt :

« De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 374 tot en met 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen ».

Die bepaling vertoont gelijkenis met artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de richtlijn 77/388/EG van de Raad van 17 mei 1977, die werd opgeheven bij artikel 411, lid 1, van de richtlijn van 28 november 2006.

Zij opent voor de lidstaten van de Europese Gemeenschap, buiten de werkzaamheden van de publiekrechtelijke lichamen die niet belastbaar zijn krachtens artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn van 28 november 2006, de mogelijkheid om de btw-plichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen uit te sluiten voor de werkzaamheden die van btw zijn vrijgesteld krachtens de bepalingen van de richtlijn opgesomd in artikel 13, lid 2, ervan. Laatstgenoemde bepaling heeft dus niet tot doel het voordeel van de niet-btw-plichtigheid die voortvloeit uit de eerste alinea van artikel 13, lid 1, te beperken. Zij stelt daarentegen de lidstaten in staat dat voordeel uit te breiden tot bepaalde werkzaamheden van de publiekrechtelijke lichamen die niet door die laatstgenoemde als overheid worden verricht (HvJ, 14 december 2000, C-446/98, *Fazenda Pública en Câmara Municipal do Porto*, §§ 41-42).

Artikel 13, lid 2, van de richtlijn van 28 november 2006 kan bijgevolg niet in die zin worden geïnterpreteerd dat het aan de lidstaten de vrijheid laat om te beslissen dat de in artikel 13, lid 1, eerste alinea, vermelde regel van de niet-btw-plichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen niet van toepassing is op de publiekrechtelijke lichamen die als overheid handelingen verrichten die van btw zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van het BTW-Wetboek.

B.10. Het enige middel is gegrond.

B.11. Rekening houdend met de praktische en administratieve moeilijkheden die verbonden zijn aan de terugwerkende kracht van de vernietiging, dienen, met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989, de gevolgen van de vernietigde bepaling te worden gehandhaafd, zoals aangegeven in het beschikkend gedeelte.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 39, a), van de programmawet (I) van 27 december 2006;
- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepaling tot 31 december 2008.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 17 juli 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior