

WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

COUR CONSTITUTIONNELLE

F. 2008 — 2630

[2008/202725]

Extrait de l'arrêt n° 104/2008 du 17 juillet 2008

Numéros du rôle : 4228 et 4241

En cause : les recours en annulation de l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (modification de l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), introduits par le Gouvernement wallon et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours et procédure*

a) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2007 et parvenue au greffe le 20 juin 2007, le Gouvernement wallon a introduit un recours en annulation de l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (modification de l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée), publiée au *Moniteur belge* du 28 décembre 2006, troisième édition.

b) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2007 et parvenue au greffe le 27 juin 2007, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a introduit un recours en annulation de la même disposition.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4228 et 4241 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

II. *En droit*

(...)

B.1. L'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) disposait, à la suite de son remplacement par l'article 7 de la loi du 28 décembre 1992 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

A la suite de sa modification par l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 - qui constitue la disposition attaquée -, l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA dispose :

« L'Etat, les Communautés et les Régions de l'Etat belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics qui effectuent des opérations autres que celles qui sont exemptées en vertu de l'article 44, ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

La disposition attaquée est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2007 (article 40 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006).

B.2. Il ressort des développements des requêtes que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 13 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », de la différence de traitement que crée l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 entre, d'une part, les organismes de droit public qui accomplissent, en tant qu'autorités publiques, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) en vertu de l'article 44 du Code de la TVA et, d'autre part, les organismes de droit public qui, en tant qu'autorités publiques, accomplissent d'autres opérations, en ce que les premiers seraient assujettis à la TVA, tandis que les seconds ne le seraient pas.

B.3. L'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive du 28 novembre 2006 - qui est, selon l'article 413 de la même directive, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007 - dispose :

« Les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

Cette disposition est identique à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 77/388/CE du Conseil du 17 mai 1977 « en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme », qui a été abrogé par l'article 411, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006.

B.4. L'article 6, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA, dans sa version antérieure à sa modification par la disposition attaquée, constituait la transposition de cet article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive du 17 mai 1977.

B.5.1. Un organisme de droit public accomplit des activités ou opérations « en tant qu'autorité publique » lorsqu'il agit en qualité de sujet de droit public - c'est-à-dire dans le cadre du régime juridique qui lui est particulier - et non pas en tant que sujet de droit privé - c'est-à-dire dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (CJCE, 17 octobre 1989, 231/87 et 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino et autres*, §§ 15 et 16; CJCE, 14 décembre 2000, C-446/98, *Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto*, § 17; CJCE, 8 juin 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, § 24).

B.5.2. Tel qu'il a été remplacé par l'article 50 de la loi du 28 décembre 1992, puis modifié par l'article 89 de la loi du 6 juillet 1994 « portant des dispositions fiscales », par l'article 133 de la loi-programme du 2 août 2002, par l'article 484 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, par l'article 44 de la loi-programme du 11 juillet 2005, par l'article 45 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 et par l'article 344 de la loi du 27 décembre 2006 « portant des dispositions diverses (I) », l'article 44 du Code de la TVA dispose :

« § 1^{er}. Sont exemptées de la taxe, les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les personnes suivantes :

1° les notaires, les avocats et les huissiers de justice;

2° les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes, les accoucheuses, les infirmiers et les infirmières, les soigneurs et les soigneuses, les garde-malades, les masseurs et les masseuses, dont les prestations de soins à la personne sont reprises dans la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité;

§ 2. Sont aussi exemptées de la taxe :

1° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires; les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins;

1^o*bis* les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes exerçant une activité exemptée par le présent article ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, lorsque ces services sont directement nécessaires à l'exercice de cette activité, et que les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun d'eux dans les dépenses engagées en commun, à la condition que cette exemption ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence; le Roi règle les conditions d'application de cette exemption;

1^o*ter* les livraisons d'organes humains, de sang humain et de lait maternel;

2° les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente.

Sont notamment visés :

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées;
- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes;
- les organismes d'aide familiale;
- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale;
- les mutualités et les unions nationales des mutualités;
- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves;
- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées;
- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficultés matérielle ou morale;
- les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire;
- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail;

3° les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais;

4° les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de manuels utilisés pour les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent; les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel;

5° les prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées;

6° les locations de livres et de périodiques, de partitions musicales, de disques, de bandes magnétiques, de diapositives et d'autres supports de la culture, et les prestations de services fournies aux lecteurs par les bibliothèques et les cabinets de lecture, lorsque les prestataires de ces services sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais de même que les livraisons de biens étroitement liées à ces opérations;

7° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies par l'exploitant aux visiteurs et relatives à la visite, guidée ou non, de musées, monuments, sites, parcs aménagés, jardins botaniques et zoologiques, lorsque cet exploitant est un organisme qui ne poursuit pas un but lucratif et que les recettes qu'il retire de cette activité exemptée servent exclusivement à en couvrir les frais;

8° les prestations de services fournies aux organisateurs de conférences par les conférenciers agissant en tant que tels; les prestations de services fournies aux organisateurs de spectacles et de concerts, aux éditeurs de disques et d'autres supports du son et aux réalisateurs de films et d'autres supports de l'image, par les acteurs, chefs d'orchestre, musiciens et autres artistes pour l'exécution d'œuvres théâtrales, chorégraphiques, cinématographiques ou musicales ou celles de spectacles de cirque, de music-hall ou de cabaret artistique; les prestations de services fournies aux organisateurs de compétitions ou spectacles sportifs par les personnes qui participent à ces compétitions ou spectacles;

9° l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais;

10° la mise à disposition de personnel par des institutions religieuses ou philosophiques pour les activités visées aux 1°, 2° et 4°, ou dans un but d'assistance spirituelle;

11° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes n'ayant aucun but lucratif, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit de et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique; le Roi peut imposer des conditions supplémentaires aux fins d'éviter des distorsions de concurrence;

12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et qu'ils organisent à leur profit exclusif, par les organismes dont les opérations sont exonérées conformément aux 1° à 4°, 7° et 11°; le Roi peut, en vue d'éviter des distorsions de concurrence, limiter le nombre de manifestations exonérées ou le montant des recettes;

13° les livraisons de biens qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée en vertu du présent article si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction; la cession ou la concession d'une clientèle afférente à une activité exemptée en vertu du même article; les livraisons de biens dont l'acquisition ou l'affectation avait fait l'objet de l'exclusion du droit à déduction conformément à l'article 45, § 3, du présent Code.

§ 3. Sont encore exemptés de la taxe :

1° les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens immeubles par nature; sont toutefois exceptées, les livraisons de bâtiments, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces bâtiments, par :

- soit un assujetti visé à l'article 12, § 2, qui a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe, lesdits bâtiments;

- soit un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, lorsqu'il a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention de céder avec application de la taxe, le bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe;

- soit un assujetti visé à l'article 8, § 1^{er};

b) les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, portant sur des biens immeubles par nature; sont toutefois exceptées les constitutions, cessions et rétrocessions de tels droits réels portant sur des bâtiments, lorsqu'elles sont effectuées au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle a lieu la première occupation ou la première utilisation de ces bâtiments, par :

- soit un assujetti visé à l'article 12, § 2, qui constitue dans le délai précité un desdits droits réels sur un bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe ou qui cède ou rétrocède dans le même délai un pareil droit réel, qui a été constitué à son profit ou qui lui a été cédé, avec application de la taxe;

- soit un assujetti dont l'activité économique ne consiste pas en la vente habituelle de bâtiments avec application de la taxe, lorsqu'il a manifesté, dans la forme et de la manière déterminées par le Roi, l'intention de constituer dans le délai précité un des droits réels précités sur un bâtiment qu'il a construit, fait construire ou acquis avec application de la taxe ou de céder ou de rétrocéder dans ce délai un de ces droits réels, qui a été constitué à son profit ou qui lui a été cédé, avec application de la taxe;

- soit un assujetti visé à l'article 8, §§ 2 ou 3.

La date du contrat ne peut être établie que par les modes de preuve opposables aux tiers;

2° l'affermage, la location et la cession de bail de biens immeubles par nature, à l'exception :

a) des prestations de services suivantes :

- la mise à disposition d'emplacements pour véhicules;

- la mise à disposition d'emplacements pour l'entreposage de biens;

- la fourniture de logements meublés dans les hôtels, motels et établissements où sont hébergés des hôtes payants;

- la mise à disposition d'emplacements pour le camping;

b) des locations - financements d'immeubles consenties par une entreprise pratiquant la location-financement d'immeubles ou la location qualifiée de leasing immobilier, lorsque cette entreprise construit, fait construire ou acquiert, avec application de la taxe, le bâtiment sur lequel porte le contrat et que le preneur prend ce bien en location pour l'utiliser dans l'exercice d'une activité d'assujetti; le Roi définit les conditions auxquelles doit satisfaire le contrat de location-financement d'immeubles, notamment en ce qui concerne la durée du contrat, la nature et la destination des biens qui en font l'objet ainsi que les droits et les obligations du preneur;

c) des locations de coffres-forts;

3° les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs;

4° les opérations d'assurance et de réassurance y compris les prestations afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et les mandataires, à l'exception toutefois de l'expertise en dommage;

5° l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

6° la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits;

7° les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances;

8° les opérations de paiement et d'encaissement, y compris la négociation, à l'exception du recouvrement de créances; le prestataire peut opter pour la taxation de ces opérations dans les conditions fixées par le Ministre des Finances ou son délégué;

9° les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection; sont considérés comme de collection les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique;

10° les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises;

11° la gestion des organismes de placement collectif visés par la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement et des organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle;

12° les livraisons, à leur valeur faciale, de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement à l'intérieur du pays, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires;

13° les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par le Roi;

14° les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations de services effectuées par les services publics postaux, lorsqu'il s'agit de services mentionnés à l'article 131, 1°, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques ».

B.6.1. L'article 6, alinéa 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été modifié par l'article 39, b), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, dispose :

« Toutefois, la qualité d'assujetti leur est reconnue pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ».

L'article 6, alinéa 3, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 39, c), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, dispose :

« Ils ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités ou opérations suivantes, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables :

- 1° les services de télécommunications;
- 2° la fourniture et la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;
- 3° le transport de biens et de personnes;
- 4° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées dans le cadre de l'exploitation des ports, des voies navigables et des aéroports;
- 5° les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;
- 6° les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits;
- 7° l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;
- 8° l'exploitation et la concession de droits à l'exploitation d'un parking, d'un entrepôt et/ou d'un terrain de camping;
- 9° les travaux de publicité;
- 10° les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 1^{er}, § 7;
- 11° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;
- 12° les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les organismes de radiodiffusion et de télévision ».

Il résulte de ces dispositions que la qualité d'assujetti peut être reconnue à un organisme de droit public qui, en tant qu'autorité publique, accomplit une opération autre que celles qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

B.6.2. Un organisme de droit public qui, en tant qu'autorité publique, accomplit une opération exemptée de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA n'est, en outre, considéré comme un assujetti à la TVA que s'il remplit les conditions générales de l'assujettissement décrites à l'article 4, § 1^{er}, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 28 décembre 1992.

B.7.1. La disposition attaquée a pour objectif de supprimer certaines inégalités entre organismes publics et organismes privés découlant de l'inapplicabilité des articles 19, § 2, 1°, et 21, § 3, 7°, du Code de la TVA aux premiers (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, pp. 36-37). Elle vise à « créer une concurrence correcte entre des services publics et des acteurs privés » (*CRI*, Chambre, 19 décembre 2006, n° 252, p. 32).

B.7.2. L'article 19, § 2, 1°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 de la loi du 28 décembre 1992, dispose :

« Est également assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, l'exécution par un assujetti d'un travail immobilier :

- 1° pour les besoins de son activité économique, à l'exception :
 - a) des travaux de construction d'un bâtiment effectués par un assujetti visé à l'article 12, § 2;
 - b) des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, lorsque l'exécution de tels travaux par un autre assujetti ouvrirait droit à la déduction complète de la taxe ».

Selon les travaux préparatoires, « alors que [cette disposition] impose aux assujettis exonérés de soumettre à la taxe certains travaux immobiliers qu'ils effectuent pour leurs propres besoins, [elle] est inopérante à l'égard des établissements publics exerçant la même activité en raison de leur non-assujettissement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 37).

B.7.3. L'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1992, puis modifié par l'article 2 de l'arrêté royal du 27 mai 1997 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, en application des articles 2, § 1^{er}, et 3, § 1^{er}, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », par l'article 4, a), de la loi du 22 avril 2003 « visant à modifier la Code de la taxe sur la valeur ajoutée » et par l'article 5 de la loi du 5 décembre 2004 « modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée », dispose :

« Par dérogation au § 2, le lieu de la prestation de services est réputé se situer :

[...]

7° à l'endroit où le preneur du service a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable auquel la prestation de services est fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, lorsque la prestation de services est rendue à un preneur établi en dehors de la Communauté ou, pour les besoins de son activité économique, à un assujetti établi dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, et pour autant que cette prestation ait pour objet :

- a) la cession ou la concession d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'un droit de licence, d'une marque de fabrique ou de commerce ou d'autres droits similaires;
- b) la cession ou la concession d'une clientèle, d'un monopole de vente ou d'achat; le droit d'exercer une activité professionnelle; l'engagement de ne pas exercer une activité professionnelle ou un droit visé sous a);
- c) des travaux de publicité;
- d) des travaux de nature intellectuelle fournis dans l'exercice de leur activité habituelle par les conseillers juridiques ou autres, les experts comptables, les ingénieurs, les bureaux d'études et les autres prestataires de services qui exercent une activité similaire ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations, à l'exclusion des travaux visés au 1° et des expertises visées au 2°;
- e) des opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts;
- f) la mise à disposition de personnel;

- g) les services fournis par les intermédiaires qui n'agissent pas dans les conditions de l'article 13, § 2, et qui interviennent dans la fourniture de prestations de services visées au présent 7°;
- h) la location de biens meubles corporels à l'exception de tout moyen de transport;
- i) des services de télécommunications;
- j) des services de radiodiffusion et de télévision;
- k) des services fournis par voie électronique;
- l) la fourniture d'un accès aux réseaux de distribution de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de services de transport ou de transmission par l'entremise de ces réseaux, et la fourniture d'autres services qui sont directement liés ».

L'article 21, § 2, du Code de la TVA, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 de la loi du 28 décembre 1992, dispose :

« Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

Lors des travaux préparatoires de la disposition attaquée, il a été relevé, à propos de l'article 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, que les prestations de services fournies à des organismes de droit public par des prestataires établis à l'étranger sont en principe localisées à l'étranger, alors que, lorsqu'elles sont fournies à des « opérateurs exonérés privés », elles sont localisées et soumises à la TVA en Belgique, ce qui porte atteinte à la concurrence (*ibid.*, p. 37).

B.7.4. C'est afin de supprimer les différences de traitement relevées en B.7.2 et en B.7.3 que la disposition attaquée précise que les opérations qui sont exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ne sont pas des activités ou opérations accomplies par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques, de sorte que, lorsqu'il effectue de telles opérations exemptées de la taxe, un organisme de droit public ne sera plus considéré comme un non-assujéti à la taxe, mais plutôt comme un assujéti exempté au même titre qu'un organisme privé exerçant les mêmes activités (*ibid.*, p. 36).

B.8. La disposition attaquée n'a pas seulement pour effet de permettre l'application des articles 19, § 2, 1°, et 21, § 3, 7°, du Code de la TVA, précités à la première catégorie d'organismes de droit public visés en B.2.

Elle soumet aussi ces derniers à une série de nouvelles obligations administratives et comptables.

B.9.1. Or, l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 interdit aux Etats membres de la Communauté européenne de considérer les organismes de droit public comme des assujétis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, hormis dans les circonstances décrites aux deuxième et troisième alinéas de cette disposition (CJCE, 8 mars 2001, C-276/98, *Commission contre République portugaise*, § 27).

Les deuxième et troisième alinéas de l'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 disposent :

« Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujétis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujétissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujétis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables ».

L'annexe I de cette directive, intitulée « liste des activités visées à l'article 13, paragraphe 1, troisième alinéa » se lit comme suit :

- « 1) Les services de télécommunication;
- 2) la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique;
- 3) le transport de biens;
- 4) les prestations de services portuaires et aéroportuaires;
- 5) le transport de personnes;
- 6) les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente;
- 7) les opérations des organismes d'intervention agricoles portant sur les produits agricoles et effectuées en application des règlements portant organisation commune du marché de ces produits;
- 8) l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial;
- 9) les entreposages;
- 10) les activités des bureaux commerciaux de publicité;
- 11) les activités des agences de voyages;
- 12) les opérations des cantines d'entreprises, économats, coopératives et établissements similaires;
- 13) les activités des organismes de radio-télévision dans la mesure où elles ne sont pas exonérées en vertu de l'article 132, paragraphe 1, point q) ».

L'article 13, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006 ne fait, au surplus, aucune distinction entre les organismes publics, selon qu'ils accomplissent des opérations exemptées de la TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA ou d'autres opérations.

B.9.2. L'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 dispose :

« Les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu des articles 132, 135, 136, 371, 374 à 377, de l'article 378, paragraphe 2, de l'article 379, paragraphe 2, et des articles 380 à 390 ».

Cette disposition est similaire à l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, de la directive 77/388/CE du Conseil du 17 mai 1977, qui a été abrogé par l'article 411, paragraphe 1, de la directive du 28 novembre 2006.

Elle ouvre aux Etats membres de la Communauté européenne, en dehors des activités des organismes de droit public qui ne sont pas imposables en vertu de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive du 28 novembre 2006, la possibilité d'exclure l'assujétissement des organismes de droit public pour les activités exonérées de la TVA en vertu des dispositions de la directive énumérées à l'article 13, paragraphe 2, de celle-ci. Cette dernière disposition n'a donc pas pour objet de limiter le bénéfice du non-assujétissement à la TVA qui découle du premier alinéa de l'article 13, paragraphe 1. Elle permet, au contraire, aux Etats membres d'étendre ce bénéfice à certaines activités des organismes de droit public qui ne sont pas accomplies par ces derniers en tant qu'autorités publiques (CJCE, 14 décembre 2000, C-446/98, *Fazenda Pública et Câmara Municipal do Porto*, §§ 41-42).

L'article 13, paragraphe 2, de la directive du 28 novembre 2006 ne peut dès lors être interprété comme laissant aux Etats membres la liberté de décider que la règle du non-assujétissement des organismes de droit public exprimée à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, ne s'applique pas aux organismes de droit public qui accomplissent, en tant qu'autorités publiques, des opérations qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

B.10. Le moyen unique est fondé.

B.11. Pour tenir compte des difficultés pratiques et administratives qu'entraînerait l'effet rétroactif de l'annulation, il y a lieu, par application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, de maintenir les effets de la disposition annulée comme il est indiqué au dispositif.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 39, a), de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006;

- maintient les effets de la disposition annulée jusqu'au 31 décembre 2008.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 17 juillet 2008.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président,

M. Melchior.

GRONDWETTELIJK HOF

N. 2008 — 2630

[2008/202725]

Uittreksel uit arrest nr. 104/2008 van 17 juli 2008

Rolnummers 4228 en 4241

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.

(...)

II. *In rechte*

(...)

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 gemeenschappelijk 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°*ter* de leveringen van menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk;

2° 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° 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° 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, diaprojectoren 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 beeld dragers 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 worden gebruikt 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 concurrentievervalsing, 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 concurrentievervalsing, 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 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 ruituigen;

- 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, schuldverordeningen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldverordeningen;

8° de betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldverordeningen; 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 parkeerplaats, 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°, 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° 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°, 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° en 3°, 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 versterking 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,

P.-Y. Dutilleux.

De voorzitter,

M. Melchior.

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

D. 2008 — 2630

[2008/202725]

Auszug aus dem Urteil Nr. 104/2008 vom 17. Juli 2008

Geschäftsverzeichnismrn. 4228 und 4241

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 39 Buchstabe a) das Programmgesetz (I) vom 27. Dezember 2006 (Abänderung von Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches), erhoben von der Wallonischen Regierung und von der Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und M. Bossuyt, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und T. Merckx-Van Goey, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 19. Juni 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Juni 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Wallonische Regierung Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 39 Buchstabe a) das Programmgesetz (I) vom 27. Dezember 2006 (Abänderung von Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 28. Dezember 2006, dritte Ausgabe.

b) Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 25. Juni 2007 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juni 2007 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Regierung der Region Brüssel-Hauptstadt Klage auf Nichtigerklärung derselben Bestimmung.

Diese unter den Nummern 4228 und 4241 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1. Artikel 6 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches (weiter unten: MwStGB) bestimmte nach seiner Ersetzung durch Artikel 7 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches»:

«Der Staat, die Gemeinschaften und die Regionen des Belgischen Staates, die Provinzen, die Agglomerationen, die Gemeinden und die öffentlichen Einrichtungen gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Verrichtungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch nicht wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Verrichtungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben».

Seit seiner Abänderung durch Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 - die angefochtene Bestimmung - lautet Artikel 6 Absatz 1 des MwStGB:

«Der Staat, die Gemeinschaften und die Regionen des Belgischen Staates, die Provinzen, die Agglomerationen, die Gemeinden und die öffentlichen Einrichtungen, die andere Verrichtungen erbringen als die, die aufgrund von Artikel 44 steuerfrei sind, gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Verrichtungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch nicht wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Verrichtungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben».

Die angefochtene Bestimmung ist am 1. Juli 2007 in Kraft getreten (Artikel 40 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006).

B.2. Aus den in den Klageschriften enthaltenen Ausführungen geht hervor, dass der Hof gebeten wird, sich zur Vereinbarkeit des durch Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 geschaffenen Behandlungsunterschieds zwischen den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtungen erbringen, welche kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind, einerseits und den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen, die andere ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtungen erbringen, andererseits, insofern Erstere mehrwertsteuerpflichtig wären, während Letztere nicht mehrwertsteuerpflichtig wären, mit den Artikeln 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 13 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 «über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem» zu äußern.

B.3. Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 - der laut Artikel 413 derselben Richtlinie am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist - bestimmt:

«Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben».

Diese Bestimmung ist identisch mit Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 «zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage», welche durch Artikel 411 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 aufgehoben wurde.

B.4. Artikel 6 Absatz 1 des MwStGB stellte in der vor seiner Abänderung durch die angefochtene Bestimmung geltenden Fassung die Umsetzung von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 17. Mai 1977 dar.

B.5.1. Von einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung werden Tätigkeiten ausgeübt oder Verrichtungen erbracht, die ihr «im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen», wenn sie als öffentlich-rechtliches Rechtssubjekt - d.h. im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung - handelt, also nicht als privatrechtliches Rechtssubjekt - d.h. unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer - (EuGH, 17. Oktober 1989, 231/87 und 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino und andere*, §§ 15 und 16; EuGH, 14. Dezember 2000, C-446/98, *Fazenda Pública und Câmara Municipal do Porto*, § 17; EuGH, 8. Juni 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*, § 24).

B.5.2. Ersetzt durch Artikel 50 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 und anschließend abgeändert durch Artikel 89 des Gesetzes vom 6. Juli 1994 zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen, durch Artikel 133 des Programmgesetzes vom 2. August 2002, durch Artikel 484 des Programmgesetzes (I) vom 24. Dezember 2002, durch Artikel 44 des Programmgesetzes vom 11. Juli 2005, durch Artikel 45 des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 und durch Artikel 344 des Gesetzes vom 27. Dezember 2006 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (I), lautet Artikel 44 des MwStGB:

«§ 1. Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von den nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

1. Notare, Rechtsanwälte und Gerichtsvollzieher,

2. Ärzte, Zahnärzte, Heilgymnasten, Hebammen, Krankenpfleger und Krankenpflegerinnen, Pfleger und Pflegerinnen, Krankenwärter und Krankenwärterinnen und Masseur und Masseurinnen, deren Pflegeleistungen zugunsten von Personen im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen im Bereich Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind.

§ 2. Steuerfrei ist beziehungsweise sind ebenfalls:

1. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die von Pflegeanstalten und psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden; Beförderungen von Kranken und Verletzten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen,

Ibis. Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die aufgrund des vorliegenden Artikels steuerfrei ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt; der König bestimmt die Bedingungen für die Anwendung dieser Befreiung,

1ter. Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Muttermilch,

2. eng mit der Sozialhilfe, der sozialen Sicherheit und dem Kinder- und Jugendschutz verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder von anderen Einrichtungen bewirkt werden, die von der zuständigen Behörde als soziale Einrichtungen anerkannt sind.

Dazu gehören insbesondere:

- Einrichtungen, die die Betreuung von Betagten zum Auftrag haben,
- Kindertagesstätten, Krippen und Einrichtungen, die hauptsächlich die Gewährleistung von Aufsicht, Versorgung, Erziehung und Freizeit von Jugendlichen zum Auftrag haben,
- Einrichtungen für Familienhilfe,
- Zentren für Ehe-, Familien- und Lebensberatung,
- Krankenkassen und Krankenkassenlandesverbände,
- psycho-medizinisch-soziale Zentren und Zentren für Schülerbetreuung,
- Einrichtungen, die die Betreuung von Behinderten zum Auftrag haben,
- Einrichtungen, die Beistand, Betreuung und Aufnahme von Personen in materiellen oder moralischen Schwierigkeiten zum Auftrag haben,
- Einrichtungen erwähnt im Königlichen Erlass vom 17. Dezember 2003 über die Bezuschussung von Einrichtungen, die an einem Gerichtsverfahren beteiligten Bürgern eine spezialisierte Betreuung bieten,
- externe Dienste, die durch den Königlichen Erlass vom 27. März 1998 über die Externen Dienste für Gefahrenverhütung und Schutz am Arbeitsplatz zugelassen sind,

3. Dienstleistungen, die Betreiber von Einrichtungen für Körperertüchtigung oder Sportanlagen zugunsten von Personen erbringen, die dort Körperertüchtigung oder Sport treiben, wenn die Betreiber Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus den steuerfreien Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

4. Dienstleistungen, die den Schul- oder Hochschulunterricht, die Berufsausbildung oder die Weiterbildung und eng damit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern zum Gegenstand haben, wie zum Beispiel das Zur-Verfügung-Stellen von Unterkunft, Nahrungsmitteln, Getränken und Lehrbüchern für den erteilten Unterricht, durch Einrichtungen, die zu diesem Zweck von der zuständigen Behörde anerkannt sind oder solchen Einrichtungen angeschlossen sind oder von ihnen abhängen; Dienstleistungen in Form von Lektionen, die von Lehrkräften erteilt werden und Schul- oder Hochschulunterricht, Berufsausbildung oder Weiterbildung betreffen,

5. Dienstleistungen, die Schul- oder Familienberatung und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern zum Gegenstand haben,

6. Vermietung von Büchern und Zeitschriften, Partituren, Schallplatten, Magnetbändern, Diapositiven und anderen kulturellen Medien und Dienstleistungen, die Bibliotheken und Lesesäle zugunsten von Lesern erbringen, wenn die Erbringer dieser Dienstleistungen Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus diesen steuerfreien Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden, und eng mit diesen Umsätzen verbundene Lieferungen von Gütern,

7. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die Betreiber bei geführten oder nicht geführten Besuchen von Museen, Denkmälern, Landschaften, angelegten Parks, botanischen und zoologischen Gärten zugunsten der Besucher erbringen, wenn diese Betreiber Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht sind und wenn sie die Einnahmen aus dieser steuerfreien Tätigkeit ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

8. Dienstleistungen, die Referenten, die als solche handeln, zugunsten von Konferenzveranstaltern erbringen; Dienstleistungen, die Schauspieler, Dirigenten, Musiker und andere Künstler zugunsten von Veranstaltern von Darbietungen und Konzerten, Verlegern von Schallplatten oder anderen Tonträgern und Regisseuren von Filmen und anderen Bildträgern für die Aufführung von Theaterstücken, Balletten, Filmen, musikalischen Werken, Zirkus-, Varieté- und Kabarettvorstellungen erbringen; Dienstleistungen, die Teilnehmer an Sportwettkämpfen oder -vorführungen zugunsten von Veranstaltern dieser Wettkämpfe oder Veranstaltungen erbringen,

9. Organisation von Theater-, Ballett- oder Filmvorführungen, Ausstellungen, Konzerten oder Konferenzen und eng mit diesen Dienstleistungen verbundene Lieferungen von Gütern durch Einrichtungen, die von der zuständigen Behörde anerkannt sind, wenn diese Einrichtungen die Einnahmen aus ihren Tätigkeiten ausschließlich zur Kostendeckung verwenden,

10. Bereitstellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in den Nummern 1, 2 und 4 erwähnten Tätigkeiten oder für Zwecke geistigen Beistands,

11. Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gütern, die Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die politische, gewerkschaftliche, religiöse, weltanschauliche, patriotische, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen; der König kann zusätzliche Bedingungen auferlegen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden,

12. Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze gemäß den Nummern 1 bis 4, 7 und 11 steuerfrei sind, wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden; der König kann die Anzahl der steuerfreien Veranstaltungen oder die Höhe der Einnahmen beschränken, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden,

13. Lieferungen von Gütern, die ausschließlich für eine Tätigkeit verwendet werden, die aufgrund des vorliegenden Artikels steuerfrei ist, wenn diese Güter nicht zum Abzug berechtigen; Abtretung oder Überlassung eines Kundenstamms im Zusammenhang mit einer Tätigkeit, die aufgrund desselben Artikels steuerfrei ist; Lieferungen von Gütern, deren Erwerb oder Verwendungszweck gemäß Artikel 45 § 3 des vorliegenden Gesetzbuches vom Steuerabzug ausgeschlossen war.

§ 3. Steuerfrei sind ebenfalls:

1. folgende Umsätze:

a) Lieferung naturgemäß unbeweglicher Güter; ausgenommen sind jedoch Lieferungen von Gebäuden, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres nach dem Jahr des Erstbezugs oder der ersten Inbesitznahme dieser Gebäude erfolgen:

- entweder durch einen in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen, der diese Gebäude unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat,

- oder durch einen Steuerpflichtigen, dessen gewöhnliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus dem Verkauf von Gebäuden unter Anwendung der Steuer besteht, wenn er in der vom König zu bestimmenden Form und Weise seine Absicht bekundet hat, das Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, unter Anwendung der Steuer abzutreten,

- oder durch einen in Artikel 8 § 1 erwähnten Steuerpflichtigen,

b) Begründung, Abtretung und Rückabtretung dinglicher Rechte im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Nr. 2 an naturgemäß unbeweglichen Gütern; ausgenommen sind jedoch Begründungen, Abtretungen und Rückabtretungen solcher dinglicher Rechte an Gebäuden, wenn sie spätestens am 31. Dezember des zweiten Jahres nach dem Jahr des Erstbezugs oder der ersten Inbesitznahme dieser Gebäude erfolgen:

- entweder durch einen in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen, der innerhalb der vorerwähnten Frist eines der vorerwähnten dinglichen Rechte an einem Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, begründet oder der innerhalb derselben Frist ein solches dingliches Recht, das unter Anwendung der Steuer zu seinen Gunsten begründet oder an ihn abgetreten worden ist, abtritt oder zurückabtritt,

- oder durch einen Steuerpflichtigen, dessen gewöhnliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht aus dem Verkauf von Gebäuden unter Anwendung der Steuer besteht, wenn er in der vom König zu bestimmenden Form und Weise seine Absicht bekundet hat, innerhalb der vorerwähnten Frist eines der vorerwähnten dinglichen Rechte an einem Gebäude, das er unter Anwendung der Steuer errichtet hat, hat errichten lassen oder erworben hat, zu begründen oder innerhalb derselben Frist ein solches dingliches Recht, das unter Anwendung der Steuer zu seinen Gunsten begründet oder an ihn abgetreten worden ist, abzutreten oder zurückabzutreten,

- oder durch einen in Artikel 8 §§ 2 oder 3 erwähnten Steuerpflichtigen.

Das Datum des Vertrags kann nur anhand von Beweismitteln, die Dritten gegenüber wirksam sind, nachgewiesen werden,

2. Verpachtung, Vermietung und Abtretung eines Mietvertrags in Bezug auf naturgemäß unbewegliche Güter, ausgenommen:

a) folgende Dienstleistungen:

- Zurverfügungstellung von Stellplätzen für Fahrzeuge,
- Zurverfügungstellung von Lagerraum für die Lagerung von Gütern,
- Bereitstellung von möblierten Unterkünften in Hotels, Motels und Einrichtungen, in denen zahlende Gäste untergebracht sind,
- Zurverfügungstellung von Stellplätzen auf Campingplätzen,

b) Immobilienleasing, das von einem Unternehmen gewährt wird, das Immobilienleasing oder unter Immobilienleasing laufende Vermietungen betreibt, wenn dieses Unternehmen das Gebäude, auf das sich der Vertrag bezieht, unter Anwendung der Steuer errichtet, errichten lässt oder erwirbt und wenn der Leasingnehmer das Gut mietet, um es bei der Ausübung einer Tätigkeit als Steuerpflichtiger zu verwenden; der König bestimmt die Bedingungen, die der Immobilienleasingvertrag erfüllen muss, insbesondere was Vertragsdauer, Art und Bestimmung der Güter, die Gegenstand des Vertrags sind, und Rechte und Pflichten des Leasingnehmers betrifft,

c) Vermietung von Schließfächern,

3. von Autoren und Komponisten geschlossene Verträge zur Herausgabe literarischer oder künstlerischer Werke,

4. Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -bevollmächtigten erbracht werden, Schadensexpertisen ausgenommen,

5. Gewährung und Vermittlung von Krediten und Verwaltung von Krediten durch die betreffenden Kreditgeber,

6. Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien und Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die betreffenden Kreditgeber,

7. Umsätze - einschließlich der Vermittlung - im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Geschäft mit Schuldforderungen, Schecks und sonstigen Handelspapieren, mit Ausnahme der Eintreibung von Schuldforderungen,

8. Zahlungs- und Einzugsumsätze - einschließlich der Vermittlung -, mit Ausnahme der Eintreibung von Schuldforderungen; der Dienstleistende ist berechtigt, unter den vom Minister der Finanzen oder seinem Beauftragten festgelegten Bedingungen für eine Besteuerung dieser Umsätze zu optieren,

9. Umsätze - einschließlich der Vermittlung -, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken einschließlich Banknoten; als Sammlerstücke gelten Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall und Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind,

10. Umsätze - einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung -, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften oder Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Warenpapieren,

11. Verwaltung der im Gesetz vom 20. Juli 2004 über bestimmte Formen der gemeinsamen Portfolioverwaltung erwähnten Organismen für gemeinsame Anlagen und der in Artikel 8 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung erwähnten Organismen für die Finanzierung von Pensionen,

12. Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen, Steuermarken und sonstigen ähnlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert,

13. Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die vom König festgelegt werden,

14. Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gütern, die von den öffentlichen Posteinrichtungen erbracht werden, wenn in Artikel 131 Nr. 1 des Gesetzes vom 21. März 1991 zur Umstrukturierung bestimmter öffentlicher Wirtschaftsunternehmen erwähnte Dienstleistungen betroffen sind».

B.6.1. Artikel 6 Absatz 2 des MwStGB in der durch Artikel 39 Buchstabe b) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 abgeänderten Fassung bestimmt:

«Sie werden für diese Tätigkeiten oder Verrichtungen jedoch als Steuerpflichtige angesehen, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde».

Artikel 6 Absatz 3 desselben Gesetzbuches, ersetzt durch Artikel 39 Buchstabe c) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006, bestimmt:

«Sie gelten in jedem Fall als Mehrwertsteuerpflichtige in Bezug auf folgende Tätigkeiten oder Verrichtungen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten oder Verrichtungen nicht unbedeutend ist:

1. Telekommunikationsdienstleistungen,
2. Lieferung und Verteilung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie,
3. Beförderung von Gütern und Personen,
4. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen des Betriebs von Häfen, Wasserstraßen und Flughäfen,
5. Lieferung von neuen Fertigwaren, die zum Verkauf bestimmt sind,
6. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden,
7. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter,
8. Betrieb und Konzession von Parkplätzen, Lagern und/oder Campingplätzen,
9. Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,
10. Dienstleistungen der in Artikel 1 § 7 erwähnten Reisebüros,
11. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen durch betriebseigene Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnliche Einrichtungen,
12. Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen durch Rundfunk- und Fernsehanstalten».

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung, die eine andere ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtung als diejenigen, die kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind, erbringt, zuerkannt werden kann.

B.6.2. Eine öffentlich-rechtliche Einrichtung, die eine ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Verrichtung, die kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit ist, erbringt, gilt außerdem nur dann als mehrwertsteuerpflichtig, wenn sie die allgemeinen Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, die in Artikel 4 § 1 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, beschrieben sind.

B.7.1. Die angefochtene Bestimmung hat zum Zweck, gewisse Ungleichheiten zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Einrichtungen zu beheben, die sich aus der Unanwendbarkeit der Artikel 19 § 2 Nr. 1 und 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB auf Erstere ergeben (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, SS. 36-37). Sie zielt darauf ab, «einen korrekten Wettbewerb zwischen öffentlichen Diensten und privaten Akteuren zu schaffen» (*Ausf. Ber.*, Kammer, 19. Dezember 2006, Nr. 252, S. 32).

B.7.2. Artikel 19 § 2 Nr. 1 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, bestimmt:

«§ 2. Einer Dienstleistung gegen Entgelt wird ebenfalls die Ausführung von Immobilienarbeiten durch den Steuerpflichtigen gleichgesetzt:

1. für den Bedarf seiner wirtschaftlichen Tätigkeit mit Ausnahme von:

a) Arbeiten zum Bau eines Gebäudes, die von einem in Artikel 12 § 2 erwähnten Steuerpflichtigen ausgeführt werden,

b) Reparatur-, Unterhalts- und Reinigungsarbeiten, wenn die Ausführung solcher Arbeiten durch einen anderen Steuerpflichtigen zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt würde».

Somit findet laut den Vorarbeiten «Artikel 19 § 2 des MwStGB, der den befreiten Steuerpflichtigen die Verpflichtung auferlegt, bestimmte Immobilienarbeiten, die sie für ihren eigenen Bedarf ausführen, mit der Steuer zu belegen, keine Anwendung den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen gegenüber, die die gleiche Tätigkeit ausüben, weil sie nicht steuerpflichtig sind» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, S. 37).

B.7.3. Artikel 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 und anschließend abgeändert durch Artikel 2 des königlichen Erlasses vom 27. Mai 1997 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches in Anwendung der Artikel 2 § 1 und 3 § 1 Nr. 2 und 3 des Gesetzes vom 26. Juli 1996 zur Erfüllung der Haushaltskriterien für die Teilnahme Belgiens an der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion», durch Artikel 4 Buchstabe a) des Gesetzes vom 22. April 2003 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches» und durch Artikel 5 des Gesetzes vom 5. Dezember 2004 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches», bestimmt:

«In Abweichung von § 2 gilt als Ort der Dienstleistung jedoch:

[...]

7. der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, wo die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Wohnort, wenn die Dienstleistung zugunsten eines außerhalb der Gemeinschaft ansässigen Empfängers oder zugunsten eines innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässigen Steuerpflichtigen für den Bedarf seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht wird, insofern diese Leistung folgenden Gegenstand hat:

a) Abtretung oder Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen und ähnlichen Rechten,

b) Abtretung oder Überlassung eines Kundenstamms, eines Verkaufs- oder Ankaufsmonopols; Recht zur Ausübung einer Berufstätigkeit; Verpflichtung eine bestimmte Berufstätigkeit oder ein in Buchstabe a) erwähntes Recht nicht auszuüben,

c) Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,

d) intellektuelle Arbeit, die von Rechtsberatern oder anderen Beratern, Buchprüfern, Ingenieuren, Studienbüros und anderen Dienstleistenden, die eine ähnliche Tätigkeit ausüben, bei der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit geleistet wird, und Datenverarbeitung und Verschaffung von Informationen, ausgenommen die in Nr. 1 erwähnten Leistungen und die in Nr. 2 erwähnten Begutachtungen,

e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern,

f) Bereitstellung von Personal,

g) Leistungen, die von Vermittlern erbracht werden, die nicht wie in Artikel 13 § 2 bestimmt handeln und die an der Erbringung der in der vorliegenden Nr. 7 erwähnten Leistungen beteiligt sind,

h) Vermietung beweglicher körperlicher Güter, ausgenommen Fahrzeuge,

i) Telekommunikationsdienstleistungen,

j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen,

k) auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen,

l) Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen».

Artikel 21 § 2 des MwStGB, ersetzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992, bestimmt:

«Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Wohnort».

Während der Vorarbeiten zur angefochtenen Bestimmung wurde im Zusammenhang mit Artikel 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB hervorgehoben, dass Dienstleistungen, die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen durch im Ausland ansässige Dienstleister erteilt würden, grundsätzlich im Ausland stattfänden, während sie in dem Fall, wo sie «befreiten privaten Einrichtungen» erteilt würden, in Belgien stattfänden und der belgischen Mehrwertsteuer unterlägen, was dem Wettbewerb Abbruch tue (ebenda, S. 37).

B.7.4. Damit die in B.7.2 und B.7.3 hervorgehobenen Behandlungsunterschiede behoben werden, wird in der angefochtenen Bestimmung präzisiert, dass die kraft Artikel 44 des MwStGB befreiten Einrichtungen keine Tätigkeiten oder Verrichtungen sind, die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, so dass in dem Fall, wo eine öffentliche Einrichtung solche von der Mehrwertsteuer befreiten Einrichtungen erbringt, sie nicht länger als Nichtmehrwertsteuerpflichtige sondern als befreite Steuerpflichtige gilt, und zwar auf die gleiche Weise wie eine private Einrichtung, die die gleichen Verrichtungen erbringt (ebenda, S. 36).

B.8. Die angefochtene Bestimmung hat nicht nur zum Zweck, die Anwendung der vorerwähnten Artikel 19 § 2 Nr. 1 und 21 § 3 Nr. 7 des MwStGB auf die erste Kategorie der in B.2 erwähnten öffentlich-rechtlichen Einrichtungen zu ermöglichen.

Sie unterwirft diese auch einer Reihe neuer administrativer und buchhalterischer Verpflichtungen.

B.9.1. Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 verbietet es jedoch den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige für Tätigkeiten oder Umsätze anzusehen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, außer in den in den Unterabsätzen 2 und 3 dieser Bestimmung beschriebenen Umständen (EuGH, 8. März 2001, C-276/98, *Kommission gegen Portugiesische Republik*, § 27).

Die Unterabsätze 2 und 3 von Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 bestimmen:

«Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist».

Der Anhang I dieser Richtlinie, mit der Überschrift «Verzeichnis der Tätigkeiten im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 Unterabsatz 3», lautet wie folgt:

- «1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe q steuerbefreit sind».

In Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 wird übrigens nicht zwischen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen unterschieden, je nachdem, ob sie kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreite oder andere Verrichtungen erbringen.

B.9.2. Artikel 13 Absatz 2 der Richtlinie vom 28. November 2006 bestimmt:

«Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 sowie den Artikeln 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen».

Diese Bestimmung ist dem Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 4 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 ähnlich, die durch Artikel 411 Absatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 aufgehoben wurde.

Sie bietet den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, abgesehen von den Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die kraft Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie vom 28. November 2006 nicht steuerbar sind, die Möglichkeit, die Mehrwertsteuerpflicht der Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten auszuschließen, die kraft der Bestimmungen der Richtlinie, welche in deren Artikel 13 Absatz 2 aufgeführt sind, von der Mehrwertsteuer befreit sind. Die letztgenannte Bestimmung bezweckt daher nicht eine Beschränkung der Befreiung von der Steuerpflicht nach Unterabsatz 1 von Artikel 13 Absatz 1, sondern ermöglicht vielmehr den Mitgliedstaaten, diese Befreiung auf bestimmte Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu erstrecken, die diesen Einrichtungen nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (EuGH, 14. Dezember 2000, C-446/98, *Fazenda Pública und Câmara Municipal do Porto*, §§ 41-42).

Artikel 13 Absatz 2 der Richtlinie vom 28. November 2006 lässt sich demzufolge nicht dahingehend auslegen, dass er es den Mitgliedstaaten anheim stellt zu entscheiden, dass die in Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 erwähnte Regel der Befreiung von der Steuerpflicht für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht auf jene Einrichtungen des öffentlichen Rechts anwendbar ist, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Tätigkeiten ausüben, welche kraft Artikel 44 des MwStGB von der Mehrwertsteuer befreit sind.

B.10. Der einzige Klagegrund ist begründet.

B.11. Unter Berücksichtigung der praktischen und administrativen Schwierigkeiten, die mit der Rückwirkung der Nichtigerklärung einhergehen, sind in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung in dem im Urteilstenor angegebenen Sinne aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 39 Buchstabe a) des Programmgesetzes (I) vom 27. Dezember 2006 für nichtig;
- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung bis zum 31. Dezember 2008 aufrecht.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989, in der öffentlichen Sitzung vom 17. Juli 2008.

Der Kanzler,
P.-Y. Dutilleux.

Der Vorsitzende,
M. Melchior.