

Arrêt de la Cour
Zaak C-109/02

Commissie van de Europese Gemeenschappen
tegen
Bondsrepubliek Duitsland

«Niet-nakoming – Zesde BTW-richtlijn – Nationale wettelijke regeling die voorziet in verlaagd tarief voor muziekensembles en solisten, mits deze laatsten concert zelf organiseren»

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 23 oktober 2003 I - 0000

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bevoegdheid van lidstaten, verlaagd tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en dienstverrichtingen – Toepassing van verlaagd tarief op diensten die muziekensembles voor concertorganisator verrichten, en van normaal tarief op diensten van solisten die voor organisator werken – Ontoelaatbaarheid

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 12, lid 3, sub a, derde alinea) Door een verlaagd tarief voor de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op diensten die muziekensembles rechtstreeks voor het publiek of voor een concertorganisator verrichten, en op diensten die solisten rechtstreeks voor het publiek verrichten, maar op diensten van solisten die voor een organisator werken, het normale tarief toe te passen, komt een lidstaat de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting. Bij de uitoefening van de bevoegdheid tot toepassing van een verlaagd tarief dienen de lidstaten namelijk het beginsel van fiscale neutraliteit in acht te nemen. Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen. cf. punten 19-20, 28 en dictum

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
23 oktober 2003 (1)

„Niet-nakoming – Zesde BTW-richtlijn – Nationale wettelijke regeling die voorziet in verlaagd tarief voor muziekensembles en solisten, mits deze laatsten concert zelf organiseren”

In zaak C-109/02,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en G. Wilms als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door een verlaagd tarief voor de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op diensten die muzikensembles rechtstreeks voor het publiek of voor een concertorganisator verrichten en op diensten die solisten rechtstreeks voor het publiek verrichten, maar op diensten van solisten die voor een organisator werken het normale tarief toe te passen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de redactie van richtlijn 1999/49/EG van de Raad van 25 mei 1999 tot wijziging, wat het normale tarief betreft, van richtlijn 77/388 (PB L 139, blz. 27),
wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. La Pergola en P. Jann (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: J. Mischo,
griffier: R. Grass,
gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 22 maart 2002, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 226 EG verzocht vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door een verlaagd tarief voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) toe te passen op diensten die muzikensembles rechtstreeks voor het publiek of voor een concertorganisator verrichten en op diensten die solisten rechtstreeks voor het publiek verrichten, maar op diensten van solisten die voor een organisator werken het normale tarief toe te passen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de redactie van richtlijn 1999/49/EG van de Raad van 25 mei 1999 tot wijziging, wat het normale tarief betreft, van richtlijn 77/388 (PB L 139, blz. 27; hierna: Zesde richtlijn).

Juridisch kader

De communautaire regelgeving

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

3 Artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt: Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 1999 tot en met 31 december 2000 mag dit percentage niet lager dan 15 % zijn.[...]De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.

4 Bijlage H bij de Zesde richtlijn noemt in de zevende categorie [h]et verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen alsook de [o]ntvangst van radio- en televisie-uitzendingen. In de achtste categorie worden genoemd [d]iensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars.

De nationale regelgeving

5 Artikel 12, lid 2, punt 7, sub a, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (Duitse BTW-wet van 1999, BGBl. I, blz. 1270) voorziet in de toepassing van een verlaagd BTW-tarief van 7% voor diensten van schouwburgen, orkesten, kamermuziekensembles, zangkoren en musea en de organisatie van schouwburgvoorstellingen en concerten door andere ondernemers.

6 Blijkens het dossier komt dit verlaagd tarief volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (Duitsland) slechts ten goede aan solisten indien zij tegelijkertijd als concertorganisator fungeren. Voor diensten die solisten ten behoeve van een concertorganisator verrichten, geldt daarentegen het normale BTW-tarief.

De precontentieuze procedure

7 Bij aanmaningsbrief van 4 mei 1999 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland meegedeeld, dat naar haar oordeel de in het voorgaande punt genoemde rechtspraak in strijd was met het gemeenschapsrecht, in het bijzonder met artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn, aangezien de wetgeving geen enkele grondslag biedt voor een verschil in behandeling van muziekensembles en solisten die voor een concertorganisator werken.

8 Aangezien de Commissie geen antwoord op deze brief had ontvangen, heeft zij op 24 januari 2000 een met redenen omkleed advies tot de Bondsrepubliek Duitsland gericht, waarin zij haar grieven herhaalde en deze lidstaat verzocht de nodige maatregelen te treffen om een einde aan de situatie te maken.

9 In een brief van 5 april 2000 heeft de Bondsrepubliek Duitsland op de grieven van de Commissie gereageerd en de redenen uiteengezet waarom een dergelijk verschil in behandeling naar haar mening noodzakelijk was.

10 Aangezien zij dit antwoord niet bevredigend achtte, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Ten gronde

Argumenten van partijen

11 De Commissie is van oordeel, dat de niet-nakoming vaststaat. Volgens haar verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen, dat gelijksoortige goederen of diensten die met elkaar concurreren, een verschillende BTW-behandeling krijgen. Dit beginsel is ook van toepassing in gevallen waarin naast het normale tarief ook een verlaagd tarief wordt gehanteerd.

12 Voorts vereist het objectiviteitsbeginsel, dat op gelijksoortige belastbare handelingen één en dezelfde regel wordt toegepast. Er bestaat een vermoeden van gelijksoortigheid wanneer het bij de betrokken handelingen gaat om verschillende varianten van één en dezelfde belastbare handeling van een van de categorieën van bijlage H bij de Zesde richtlijn, zoals de in de achtste categorie van deze bijlage genoemde diensten door [...] uitvoerende kunstenaars.

13 Dit begrip omvat uiteraard zowel solisten als muziekensembles. Daarop dient dan ook een uniform tarief te worden toegepast.

14 De Duitse regering concludeert tot verwerping van het beroep wegens ongegrondheid. Zij betoogt in de eerste plaats, dat het feit dat bepaalde handelingen onder een categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn worden samengevat, niet noodzakelijkerwijs aantoonst dat deze handelingen van gelijksoortige aard zijn. In de Duitse versie van deze bijlage wordt in de zinsnede Werke [...] von [...] ausübenden Künstlern het Duitse zelfstandig naamwoord voor uitvoerende kunstenaars voorafgegaan door een onbepaald lidwoord, hetgeen doet vermoeden dat de lidstaten de toepassing van het verlaagd tarief tot slechts enkele betrokken diensten kunnen beperken. De in de achtste categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn genoemde diensten hoeven niet noodzakelijkerwijs op identieke wijze aan BTW te worden onderworpen, aangezien de lidstaten op dit punt beleidsvrijheid genieten.

15 Hoe dan ook, aldus de Duitse regering, zijn de betrokken diensten niet gelijksoortig. De muziekensembles onderscheiden zich van solisten door objectieve criteria, namelijk al naar gelang het aantal personen. Dit is van beslissende invloed op de inhoud en de structuur van de gespeelde muziek.

16 De Duitse regering betoogt in de tweede plaats, dat de betrokken nationale regeling niet op de achtste categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn is gebaseerd, zoals de Commissie stelt, doch op de zevende categorie, waar enkel gesproken wordt van concerten en niet van diensten van een solist. Er is dus geen sprake van schending van de beginselen van fiscale neutraliteit en objectiviteit, omdat het verschil in behandeling van de diensten van solisten reeds uit de Zesde richtlijn zelf voortvloeit, door de combinatie van de zevende en de achtste categorie van voornoemde bijlage.

17 In de derde plaats strekken deze bepalingen er in werkelijkheid toe, de toeschouwer een voordeel toe te kennen. Dit voordeel is ook gegarandeerd indien de solist zelf niet voor het verlaagd tarief in aanmerking komt. Daar immers in het BTW-stelsel het tarief van de in het laatste stadium geheven belasting bepalend is voor het bedrag van de belasting, is het, gelet op het recht op aftrek van de concertorganisator, voor het publiek zonder gevolgen of de in een eerder stadium door de solist geleverde dienst aan het normale dan wel aan het verlaagde tarief is onderworpen.

18 In de vierde plaats betoogt de Duitse regering, dat de Commissie het beginsel *nemini licet venire contra factum proprium* heeft geschonden. Zij heeft namelijk op 13 november 1997 een verslag gepresenteerd [COM(97) 559 def.], waarin zij aangaf dat één van de grootste problemen bij de toepassing van het verlaagd BTW-tarief bestond in het facultatieve karakter van bijlage H bij de Zesde richtlijn en het ontbreken van gemeenschappelijke definities voor de daarin vermelde categorieën. De Commissie kan de lidstaten dan ook geen niet-nakoming verwijten wanneer zij zelf van oordeel is dat dienaangaande in de wetgeving een coherente en overtuigende benadering ontbreekt.

Beoordeling door het Hof

19 Met betrekking tot het eerste verweermiddel van de Duitse regering moet worden geconstateerd, dat artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat een verlaagd BTW-tarief toe te passen op sommige, in bijlage H bij deze richtlijn genoemde goederen en diensten. De beslissing om al dan geen gebruik van dit recht te maken, behoort derhalve tot de bevoegdheid van de lidstaten.

20 Bij de uitoefening van deze bevoegdheid dienen de lidstaten echter het beginsel van fiscale neutraliteit in acht te nemen. Zoals uit de rechtspraak van het Hof volgt, verzet dit beginsel zich er met name tegen, dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen (zie arrest van 11 oktober 2001, Adam, C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 36).

21 De Duitse versie van de omschrijving van de achtste categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn, waarin, zoals in de meeste andere taalversies, het Duitse zelfstandig naamwoord voor uitvoerende kunstenaars wordt voorafgegaan door het onbepaald lidwoord, kan hieraan niet afdoen, omdat het om een taalkundige nuance gaat die ook in de Duitse taal

niet in dier voege kan worden uitgelegd, dat de nationale wetgever bevoegd is naar willekeur onderscheid te maken tussen de aldus aangeduide personen en vrijelijk beperkingen mag invoeren ten aanzien van degenen wier diensten aan een verlaagd tarief zijn onderworpen.

22 Bovendien is er niets wat erop wijst, dat de diensten van solisten en die van muzikensembles geen identieke of althans gelijksoortige diensten in de zin van de in punt 20 van dit arrest genoemde rechtspraak zijn.

23 Het begrip uitvoerende kunstenaars omvat immers in de gebruikelijke betekenis van deze term zowel solisten als muzikensembles. Het aantal personen dat op het podium aanwezig is, kan in dit verband geen rol spelen. Het argument dat de inhoud en de structuur van de gespeelde muziek moet worden bepaald aan de hand van het aantal personen, is op fiscaal gebied evenmin relevant. Overigens spreekt de Duitse regering dit argument zelf tegen waar zij betoogt dat het verlaagde tarief wel geldt voor evenementen die door de solisten zelf zijn georganiseerd en dat de diensten van een solist slechts aan het normale tarief worden onderworpen wanneer een voor het overige identiek evenement door iemand anders dan hemzelf wordt georganiseerd.

24 Hieruit volgt dat het eerste verweermiddel moet worden afgewezen.

25 Wat het tweede verweermiddel van de Duitse regering aangaat, namelijk dat de betrokken nationale regeling niet op de achtste categorie van bijlage H bij de Zesde richtlijn, maar op de zevende categorie van deze bijlage is gebaseerd en dat het samenspel van deze twee categorieën een verschil in behandeling van solisten en muzikensembles wettigt, volstaat de constatering dat noch de zevende categorie, die zonder onderscheid spreekt van concerten, noch de achtste categorie, afzonderlijk of gecombineerd, in een dergelijke differentiatie voorzien. Bovendien wordt in de zevende categorie weliswaar [h]et verlenen van toegang tot evenementen zoals concerten genoemd, maar niet de diensten van de musici zelf, terwijl de grief van de Commissie in het kader van de onderhavige procedure uitsluitend betrekking heeft op deze laatste. Dit middel treft dus geen doel en moet worden afgewezen.

26 Ook met betrekking tot het derde verweermiddel, dat gebaseerd is op het recht op aftrek van de concertorganisator, volstaat de constatering dat dit recht niet aan de orde is in de onderhavige procedure, waarin het tarief voor de diensten van musici centraal staat. Ook dit middel treft dus geen doel en moet worden afgewezen.

27 Aangaande het vierde verweermiddel van de Duitse regering, volgens hetwelk de Commissie geen beroep tot niet-nakoming had mogen instellen naar aanleiding van een bepaling die zij zelf weinig coherent en logisch acht, volstaat de vaststelling dat het oordeel van de Commissie omtrent de problemen die zich in het verleden bij de toepassing van bijlage H bij de Zesde richtlijn hebben voorgedaan, niet kan afdoen aan de gegrondheid van een beroep tot niet-nakoming dat is gebaseerd op een klaarblijkelijke ongelijke behandeling van twee gelijksoortige diensten. Ook dit verweermiddel moet dus worden afgewezen.

28 Gelet op de voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door een verlaagd BTW-tarief toe te passen op diensten die muzikensembles rechtstreeks voor het publiek of voor een concertorganisator verrichten en op diensten die solisten rechtstreeks voor het publiek verrichten, maar op diensten van solisten die voor een organisator werken het normale tarief toe te passen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn.

Kosten

29 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

rechtdoende, verstaat:

1) Door een verlaagd tarief voor de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op diensten die muziekensembles rechtstreeks voor het publiek of voor een concertorganisator verrichten en op diensten die solisten rechtstreeks voor het publiek verrichten, maar op diensten van solisten die voor een organisator werken het normale tarief toe te passen, is de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, in de redactie van richtlijn 1999/49/EG van de Raad van 25 mei 1999 tot wijziging, wat het normale tarief betreft, van richtlijn 77/388.

2) De Bondsrepubliek Duitsland wordt in de kosten verwezen.

Edward

La Pergola

Jann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 23 oktober 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris

1 – Procestaal: Duits.