

Zaak C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

tegen

Finanzamt Klagenfurt

(verzoek van de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, om een prejudiciële beslissing)

„Btw – Recht op aftrek van voorbelasting – Begrip ‚economische activiteiten’ – Regionale organisatie van politieke partij – Propaganda-activiteiten die ten goede komen aan plaatselijke organisaties van partij – Uitgaven die verband houden met dergelijke activiteiten en inkomsten overschrijden”

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Economische activiteiten in zin van artikel 4, leden 1 en 2, van Zesde richtlijn*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, leden 1 en 2)*

Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat externepropaganda-activiteiten van een afdeling van een politieke partij in een lidstaat niet als een economische activiteit kunnen worden aangemerkt. Dergelijke activiteiten leveren immers geen duurzame opbrengsten op; de enige duurzame inkomsten zijn overheidsmiddelen en lidmaatschapsbijdragen, die met name de door de externepropaganda-activiteiten van de partij veroorzaakte verliezen dekken. Door middel van dergelijke propaganda-activiteiten verricht een politieke partij dus communicatie ter verwezenlijking van haar politieke doelstellingen en verspreidt zij haar ideeën als politieke organisatie. Door deze activiteit is die politieke partij echter niet werkzaam op een of andere markt.

(cf. punten 21, 23-24 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

6 oktober 2009 (\*)

„Btw – Recht op aftrek van voorbelasting – Begrip ‚economische activiteiten’ – Regionale organisatie van politieke partij – Propaganda-activiteiten die ten goede komen aan plaatselijke organisaties van partij – Uitgaven die verband houden met dergelijke activiteiten en inkomsten

overschrijden”

In zaak C-267/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Oostenrijk), bij beslissing van 16 juni 2008, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2008, in de procedure

## **SPÖ Landesorganisation Kärnten**

tegen

### **Finanzamt Klagenfurt,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (rapporteur), L. Bay Larsen en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: K. Malasheva, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 april 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- het Finanzamt Klagenfurt, vertegenwoordigd door J. Wogrin als gemachtigde, bijgestaan door G. Lackner, Rechtsanwalt,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door O. Patsopoulou, S. Trekli en V. Karra, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 juli 2009,

het navolgende

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de SPÖ Landesorganisation Kärnten, de afdeling van de Oostenrijkse socialistische partij in het Land Kärnten (hierna: „Landesorganisation”), en het Finanzamt Klagenfurt betreffende de behandeling ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) van propaganda die deze afdeling in de jaren 1988 tot 2004 voor rekening van de regionale en plaatselijke organisaties van die partij in het

Land Kärnten heeft gemaakt.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Gemeenschapsregeling*

3 In artikel 4 van de Zesde btw-richtlijn wordt bepaald:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

5. De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

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

[...]

### *Nationale regeling*

4 Artikel I, § 1, van het Parteiengesetz (wet betreffende de partijen), die de status van een grondwettelijk voorschrift heeft, bepaalt:

„(1) Het bestaan van verschillende politieke partijen is een wezenlijk element van het democratische bestel van de Republiek Oostenrijk [artikel 1 van de Oostenrijkse federale grondwet].

(2) Een van de taken van de politieke partijen is deelneming aan de politieke wilsvorming.

[...]

5 Volgens artikel VI van het Abgabenänderungsgesetz 1975 (wet tot wijziging van de belastingregeling 1975) moeten de politieke partijen binnen de werkingssfeer van de in § 3, lid 3, van de Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek) opgenomen belastingvoorschriften worden behandeld als publiekrechtelijke lichamen indien zij overeenkomstig artikel I, § 1, van het Parteiengesetz rechtspersoonlijkheid hebben.

6 § 2 van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet betreffende de omzetbelasting 1994) definieert de begrippen ondernemer en onderneming. Lid 3 van die bepaling betreft de publiekrechtelijke lichamen.

7 Volgens dit lid 3 zijn de publiekrechtelijke lichamen in beginsel uitsluitend in het kader van

hun bedrijven van commerciële aard in de zin van § 2 van het Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet betreffende de vennootschapsbelasting 1988) commercieel of beroepsmatig actief, behoudens in uitzonderingsgevallen, die in casu niet relevant zijn.

8 § 2 van het Körperschaftsteuergesetz 1988 definieert een bedrijf van commerciële aard van een publiekrechtelijk lichaam als volgt:

„(1) Een bedrijf van commerciële aard van een publiekrechtelijk lichaam is elke entiteit die

- economisch zelfstandig is en
- uitsluitend of hoofdzakelijk een duurzame, economisch belangrijke, particuliere activiteit uitoefent,
- ter verkrijging van opbrengsten, of, ingeval het niet om een activiteit uit het algemene economische verkeer gaat, van andere economische voordelen, en die
- niet actief is in de land? en bosbouw [§ 21 van het Einkommensteuergesetz 1988 (wet betreffende de inkomstenbelasting 1988)].

Een streven naar winst is niet noodzakelijk. De activiteit van de entiteit wordt steeds als commerciële activiteit beschouwd.

[...]

(4) Een bedrijf van commerciële aard is ook dan onbeperkt belastingplichtig wanneer het zelf een publiekrechtelijk lichaam is.

(5) Een activiteit die overwegend het openbaar gezag dient (overheidshandelen), is geen particuliere economische activiteit in de zin van lid 1. Dat openbaar gezag wordt uitgeoefend, moet met name worden aangenomen wanneer het prestaties betreft waarop de ontvanger op grond van wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen een beroep moet doen.”

### **Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen**

9 Het hoofdgeding is ingesteld door de Landesorganisation. Deze afdeling, die rechtspersoonlijkheid bezit, heeft voor de onder haar ressorterende regionale en plaatselijke afdelingen een aantal werkzaamheden op het gebied van public relations, reclame en voorlichting verricht, die als „externe propaganda” zijn aangemerkt. Zij heeft met name vóór de verkiezingen reclamemateriaal aangekocht dat zij vervolgens tegen facturering aan de verschillende regionale en lokale organisaties heeft verstrekt naargelang van de behoeften van deze organisaties, en zij heeft elk jaar het bal van de SPÖ georganiseerd.

10 De partijen in het hoofdgeding verschillen van mening over de vraag of de Landesorganisation met betrekking tot haar externepropaganda-activiteiten voor de onder haar ressorterende afdelingen als belastingplichtige in de zin van de Zesde btw-richtlijn moet worden beschouwd en dus recht heeft op aftrek van de in dit verband als voorbelasting betaalde btw.

11 Volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter waren de inkomsten van de Landesorganisation tussen 1998 en 2004 vooral verkregen uit de doorberekening van prestaties aan de regionale en plaatselijke afdelingen en uit de verkoop van entreebewijzen voor het jaarlijkse bal van de SPÖ. Daartegenover staat dat slechts een gering deel van de kosten van de Landesorganisation aan de onder deze laatste ressorterende afdelingen in rekening is gebracht. Deze afdelingen betalen naargelang van hun mogelijkheden een bijdrage in de kosten van de

Landesorganisation zonder daarvoor vooraf vaststelde regels in acht te moeten nemen. Dit heeft tot gevolg dat de Landesorganisation het grootste deel van de door de betrokken propaganda-activiteiten opgekomen kosten zelf moet dragen. De daardoor ontstane verliezen konden worden gedekt door overheidssubsidies, lidmaatschapsbijdragen, partijbelastingen en donaties.

12 Pas vanaf 2004 werden de prestaties die niet aan een welbepaalde ontvanger konden worden toegerekend, aan de regionale afdelingen in rekening gebracht in de vorm van een zogenoemde „publicrelationsomslag”. De hoogte van die omslag hing af van enerzijds het aantal partijleden en anderzijds het aantal verkozenen in de betrokken regio.

13 In die omstandigheden heeft de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 4, lid 1, van de Zesde [btw-]richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat de ‚externe propaganda’ (Außenwerbung) van een juridisch zelfstandige regionale afdeling van een (op niveau van het Land georganiseerde) politieke partij in de vorm van public relations, voorlichtingsactiviteiten, de organisatie van partijbijeenkomsten, de levering van reclamemateriaal aan de regionale partijafdelingen en de organisatie van een jaarlijks bal („SPÖ-Ball”) als een economische activiteit moet worden beschouwd wanneer daarbij opbrengsten uit de (gedeeltelijke) doorberekening van de uitgaven voor de ‚externe propaganda’ aan de eveneens juridisch zelfstandige afdelingen van de partij (regionale organisaties, enz.) en uit de verkoop van entreebewijzen voor het bal worden verkregen?

2) Verzet het feit dat de in de eerste vraag genoemde activiteiten een ‚weerslag’ hebben op de Landesorganisation en dus ook aan deze laatste ten goede komen, zich ertegen dat de betrokken activiteiten als ‚economische activiteit’ in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde [btw-]richtlijn worden aangemerkt? Het ligt in de aard van de zaak dat in het kader van deze activiteiten automatisch ook bekendheid wordt gegeven aan de partij zelf, alsmede aan haar politieke doelstellingen en denkbeelden, ook al is dit niet het voornaamste streven, maar veeleer een onvermijdelijk nevengevolg.

3) Is er nog sprake van een ‚economische activiteit’ in bovengenoemde zin wanneer de uitgaven voor ‚externe propaganda’ doorgaans vele malen hoger liggen dan de door deze activiteit verkregen opbrengsten uit de doorberekening van de uitgaven en uit de organisatie van het bal?

4) Is er sprake van een ‚economische activiteit’ wanneer bij de doorberekening van de uitgaven geen duidelijk te identificeren economische criteria (bijvoorbeeld kostentoe wijzing aan de veroorzaker of de gebruiker) worden toegepast en het in wezen aan de onderafdelingen wordt overgelaten of en in welke omvang zij een deel van de uitgaven van de Landesorganisation op zich nemen?

5) Is er ook sprake van een ‚economische activiteit’ wanneer de kosten voor de propaganda-activiteiten over de onderafdelingen worden omgeslagen naargelang van enerzijds het aantal leden en anderzijds het aantal verkozenen van de betrokken onderafdeling?

6) Dienen niet onder de belastbare inkomsten vallende overheidssubsidies [zoals de subsidies voor politieke partijen uit hoofde van het Kärntner Parteienförderungsgesetz (wet subsidiëring politieke partijen van Kärnten)] bij de beoordeling of er sprake is van een economische activiteit, in aanmerking te worden genomen als economische voordelen?

7) Ingeval de zogenoemde ‚externe propaganda’ op zich genomen als economische activiteit in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde [btw-]richtlijn moet worden aangemerkt, verzet het feit dat public relations en verkiezingspropaganda tot de fundamentele taken van politieke partijen

behoren en een conditio sine qua non voor de verwezenlijking van hun politieke doelstellingen en denkbeelden zijn, zich dan tegen een kwalificatie daarvan als ‚economische activiteit’?

8) Kunnen de door verzoekster verrichte, als ‚externe propaganda’ aangemerkte activiteiten worden vergeleken met de werkzaamheden van commerciële reclamebureaus in de zin van punt 10 van bijlage D bij de Zesde [btw-]richtlijn en/of komen zij hiermee inhoudelijk overeen? Zo ja, kan de omvang van de verrichte activiteiten, gezien de structuur van de inkomsten/uitgaven in de relevante periode, als ‚niet onbeduidend’ worden aangemerkt?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

14 Met zijn vragen, die samen moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de externepropaganda-activiteiten van een afdeling van een politieke partij in een lidstaat als een economische activiteit moeten worden aangemerkt.

15 Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Dit begrip „economische activiteiten” wordt in lid 2 aldus omschreven dat het alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en met name de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omvat.

16 In dit verband moet worden gepreciseerd dat, ofschoon artikel 4 van de Zesde btw-richtlijn aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, deze bepaling alleen betrekking heeft op activiteiten met een economisch karakter (zie arresten van 26 juni 2007, T-Mobile Austria e.a., C-284/04, Jurispr. blz. I-5189, punt 34, en Hutchison 3G e.a., C-369/04, Jurispr. blz. I-5247, punt 28).

17 Het is ook vaste rechtspraak dat uit de definities van de begrippen belastingplichtige en economische activiteiten blijkt dat het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan (zie met name arresten van 21 februari 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punt 47; T-Mobile Austria e.a., reeds aangehaald, punt 35, en Hutchison 3G e.a., reeds aangehaald, punt 29).

18 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat in het hoofdgeding de activiteit van de Landesorganisation bestond in public relations, voorlichtingsactiviteiten, de organisatie van bijeenkomsten, de levering van reclamemateriaal aan andere afdelingen van de SPÖ en de organisatie van een jaarlijks bal.

19 In dit verband dient allereerst te worden opgemerkt dat de belastinggrondslag van een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen, en dat een dienstverrichting dus alleen belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. Hieruit volgt dat een dienst slechts ‚onder bezwarende titel’ in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn wordt verricht, en dus slechts belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punten 13 en 14 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 In de tweede plaats zij gepreciseerd dat het begrip „exploitatie” in artikel 4, lid 2, van de

Zesde btw-richtlijn overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht de rechtsvorm ervan, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen (zie in die zin arresten van 29 april 2004, EDM, C-77/01, Jurispr. blz. I-4295, punt 48, en 21 oktober 2004, BBL, C-8/03, Jurispr. blz. I-10157, punt 36).

21 Dienaangaande zij erop gewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit, zoals die in punt 18 van het onderhavige arrest is beschreven, bestaat uit propaganda-activiteiten. In het onderhavige geval leveren deze activiteiten echter geen duurzame opbrengsten op.

22 Vaststaat immers dat de SPÖ, om haar activiteiten te kunnen voortzetten, is aangewezen op overheidsmiddelen uit hoofde van de Oostenrijkse wet betreffende de financiering van de politieke partijen, op verschillende donaties en op lidmaatschapsbijdragen.

23 Haar enige duurzame inkomsten zijn dus overheidsmiddelen en lidmaatschapsbijdragen, die met name de door de hoofdactiviteit van de partij veroorzaakte verliezen dienen te dekken.

24 Door middel van deze activiteiten verricht de SPÖ communicatie ter verwezenlijking van haar politieke doelstellingen en verspreidt zij haar ideeën als politieke organisatie. De activiteit van de SPÖ bestaat er meer bepaald in, met name via de Landesorganisation, bij te dragen aan de politieke wilsvorming met het oog op deelneming aan de uitoefening van de politieke macht. Door deze activiteit is de SPÖ echter niet werkzaam op de een of de andere markt.

25 Bijgevolg is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit geen „economische activiteit” in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn.

26 Gelet op een en ander dient te worden geantwoord dat artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat externepropaganda-activiteiten van een afdeling van een politieke partij in een lidstaat niet als een economische activiteit kunnen worden aangemerkt.

## **Kosten**

27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 4, leden 1 en 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat externepropaganda-activiteiten van een afdeling van een politieke partij in een lidstaat niet als een economische activiteit kunnen worden aangemerkt.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.