

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL G. COSMAS

van 17 november 1998 *

I — Inleiding

1. In de onderhavige zaak stelt het VAT en Duties Tribunal te Belfast (Verenigd Koninkrijk) het Hof twee prejudiciële vragen over de uitlegging van artikel 13 A, 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 grondslag¹ (hierna: „Zesde richtlijn”). Dit artikel, dat de BTW-vrijstellingen regelt, is door het Hof uitgelegd in het arrest Bulthuis-Griffioen.² Sommige partijen die in de onderhavige zaak opmerkingen hebben gemaakt, nodigen het Hof uit zijn standpunt in dat arrest te herzien.

onder de benaming „Glenview Nursing Home”.³ Glenview is een verpleeghuis met 17 kamers, badkamers en gemeenschapsruimten. De echtelieden Gregg hebben 25 personeelsleden in dienst die zorgen voor de verpleging⁴, en hun onderneming beoogt systematisch winst te maken.⁵ Glenview Nursing Home is een verzorgingstehuis naar Noord-Iers recht, dat wil zeggen volgens de Registered Homes (NI) Order 1992⁶ (hierna: „Order”), doch is

3 — Dit tehuis was eigendom van J. Greggs vader die het beheerde tot april 1992, toen het aan J. Gregg werd overgedragen. Sinds maart 1996 exploiteert zij het in partnership met haar echtgenoot.

4 — Een directeur, twee diensthoofden, veertien verpleeghulpverleners, zeven hulpkrachten en een beheerder. Een extern accountantskantoor voert de boekhouding.

5 — Voor een week verpleging vragen de echtelieden Gregg 203 UKL. Hun hoofdberoep is evenwel niet het beheer van Glenview. M. Gregg heeft een bedrijf dat mobiele telefoons verkoopt, en J. Gregg is voltijds cateringmanager in een plaatselijk ziekenhuis.

6 — Blijkens de door de nationale rechter verstrekte inlichtingen verbiedt het Noord-Iers recht de exploitatie van een verpleeghuis dat niet vooraf is ingeschreven; overtreding is strafbaar. Artikel 3 van de Order verstaat onder „verzorgingstehuis”, „(...) een instelling die al dan niet tegen betaling permanente behuizing verstrekt of is bestemd te verstrekken, met maaltijden en persoonlijke verzorging voor personen die daaraan behoefte hebben wegens a) ouderdom en ziekte, b) invaliditeit, c) hun huidige of vroegere afhankelijkheid van alcohol of drugs, of d) hun huidige of vroegere geestestoestand”. Artikel 16 van de Order verstaat onder „verpleeghuis” „a) plaatsen die gebruikt worden of bestemd zijn om te worden gebruikt voor de ontvangst en de verzorging van zieken, gewonden of invaliden; b) een kraamkliniek en c) alle plaatsen die niet onder een van de vorige leden vallen die worden gebruikt of bestemd zijn te worden gebruikt voor het verlenen van alle of enige van de volgende diensten: i) chirurgische ingrepen onder verdoving; ii) endoscopie; iii) hemodialyse of peritoneale dialyse; iv) behandeling met specifiek gecontroleerde technieken”.

II — De feiten

2. Verzoeksters in het hoofdgeding, J. en M. Gregg, exploiteren een onderneming

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — PB L 145, blz. 1.

2 — Arrest van 11 augustus 1995 (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341).

geen instelling „van sociale aard” naar het recht van het Verenigd Koninkrijk.⁷

„Vrijstellingen in het binnenland

3. Om de werking van hun bedrijf te verbeteren⁸ verzochten de echtelieden Gregg om te worden ingeschreven als BTW-plichtig overeenkomstig de bepalingen van de Value Added Tax Act 1994 (BTW-wet 1994). De bevoegde instantie, de Commissioners of Customs and Excise, weigerde evenwel hen als BTW-plichtig in te schrijven, omdat Glenview Nursing Home onder de BTW-vrijstelling van schedule IX, groep 7, item 4, van de Value Added Tax Act valt die de bepalingen inzake BTW-vrijstellingen van artikel 13 A van de Zesde richtlijn omzet in nationaal recht.

A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

A — De toepasselijke bepalingen

a) Gemeenschapsrecht

4. Artikel 13 A van de Zesde richtlijn bepaalt:

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

7 — Dit laatste punt is van belang om te bepalen of de feiten binnen de werkingssfeer van artikel 13 A, lid 1, sub g, van de richtlijn vallen.

8 — Zij wensen Glenview uit te breiden met 13 kamers voor bejaarden en invaliden en met 12 kamers voor verpleging en verzorging.

(...)

- g) diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaten als instellingen van sociale aard worden erkend;

hier aan de orde zijnde vrijstellingen regelt, zijn:

(...)

„[Van BTW vrijgesteld] zorgverlening, geneeskundige of heelkundige behandelingen alsmede de daarmee samenhangende leveringen van goederen in ziekenhuizen of andere inrichtingen die een erkenning of vergunning hebben dan wel geregistreerd zijn of van registratie zijn vrijgesteld door een minister of andere instantie ingevolge een bepaling van een algemene Act of Parliament of een Act van het Northern Ireland Parliament dan wel ingevolge een algemene Measure of the Northern Ireland Assembly of een Order in Council krachtens Schedule I bij de Northern Ireland Act 1974, welke bepaling voor de gebieden van verschillende plaatselijke autoriteiten niet op verschillende tijdstippen ten uitvoer kan worden gelegd.”

- 2 a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

— de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend,

B — *Procedure voor de nationale rechter*

(...)

6. De echtelieden Gregg stelden beroep in voor het VAT and Duties Tribunal en betoogden dat zij niet onder de vrijstellingen van artikel 13 van de richtlijn vallen. Om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen moet de exploitant huns inziens een rechtspersoon zijn, terwijl zij twee

- b) Nationaal recht

5. Volgens Schedule IX, Groep 7, item 4, van de Value Added Tax Act 1994 die de

natuurlijke personen zijn die Glenview Nursing Home als „partners”⁹ beheren. Daartoe beroepen zij zich op een eerdere uitspraak van de nationale rechter in de zaak Kaul.¹⁰

7. Volgens de verwijzende rechter moet in casu artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn worden uitgelegd, in het bijzonder de door de gemeenschapswetgever gebezigde termen „lichamen”, „inrichtingen”, „instellingen” en „organisaties”. Hij vraagt, of het gebruik van deze termen betekent dat de BTW-vrijstellingen in voormelde bepalingen van de Zesde richtlijn alleen gelden voor rechtspersonen en niet voor natuurlijke personen, ook al oefenen zij de bij artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de richtlijn bedoelde activiteiten van algemeen belang uit. De nationale rechter haalt in de eerste plaats de zaak Kaul aan waarin het VAT and Duties Tribunal op basis van de overwegingen van het Hof in het arrest Bulthuis-Griffioen de in artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn gestelde vrijstellingen beperkte tot rechtspersonen, aangezien dat artikel uitdrukkelijk spreekt over „lichamen”, „organisaties”, „instellingen” of „inrichtingen”. De nationale rechter wijst er evenwel op, dat in het arrest Bulthuis-Griffioen artikel 13 A, lid 1, sub g, en niet sub b van de Zesde richtlijn werd uitgelegd. Toch is er zijns inziens een verband tussen de uitlegging van deze twee

bepalingen, alsook is het antwoord van het Hof op die prejudiciële vraag van belang voor de oplossing van het voor hem aanhangig geschil. De nationale rechter vraagt zich evenwel af, of de termen „lichamen”, „organisaties”, „instellingen” en „inrichtingen” niet tevens zien op gevallen waarin een natuurlijk persoon een bedrijf alleen of met een partner exploiteert, aangezien een of meer natuurlijke personen hun activiteiten kunnen uitoefenen onder „sociale omstandigheden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor (publiekrechtelijke) lichamen”, en zij zouden kunnen worden beschouwd als „naar behoren erkende inrichtingen”. Ook wijst hij op het risico van verstoring van de mededinging, indien dezelfde activiteiten fiscaal verschillend worden behandeld naar gelang van de rechtspersoonlijkheid die is aangenomen door degene die de activiteit uitoefent. Ten slotte zijn er zijns inziens geen wezenlijke verschillen tussen de feiten van de voor hem aanhangige zaak en de zaak Bulthuis-Griffioen; dat arrest betrof een natuurlijk persoon die alleen handelde, namelijk een exploitante van een kinderdagverblijf, en dit verblijf, terwijl de echtelieden Gregg in de onderhavige zaak partners zijn in een structureel en financieel duidelijk grotere onderneming.

III — De prejudiciële vragen

8. Gelet op het voorgaande heeft de verwijzende rechter het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

9 — Section 1 van de Partnership Act 1890 definieert „partnership” als de „verhouding tussen personen die gezamenlijk een activiteit met winstoogmerk uitoefenen”. Naar nationaal recht bezit een partnership geen van de partners te onderscheiden rechtspersoonlijkheid.

10 — Arrest Kaul/Commissions of Customs and Excise (1996), VAT decision 14028.

„1) Moet artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat twee natuurlijke personen (particulieren) die een gezamenlijke economische activiteit uitoefenen in een ‚partnership‘, in de in de bijlage bij de onderhavige vragen uiteengezette omstandigheden niet in aanmerking komen voor de vrijstelling als bedoeld sub b, indien

- a) hun bedrijvigheid bestaat uit medische verzorging en daarmee nauw samenhangende handelingen, en
- b) zij ‚naar behoren erkend‘ zijn en hun handelingen vergelijkbaar zijn met die van ‚ziekenhuizen‘ en/of ‚centra voor medische verzorging en diagnose‘?

gelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?

- 2) Moet artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat twee natuurlijke personen (particulieren) die een gezamenlijke economische activiteit uitoefenen in een ‚partnership‘, niet voor de vrijstelling bedoeld sub g in aanmerking komen, indien zij zich in de in de bijlage bij de onderhavige vragen uiteengezette omstandigheden bevinden en diensten verrichten die ‚nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen‘?”

IV — Beantwoording van de prejudiciële vragen

Meer in het bijzonder, zijn de partners van de vrijstelling uitgesloten omdat:

A — *Opmerkingen vooraf*

— zij geen publiekrechtelijk ‚lichaam‘ vormen;

a) Uitleggingsmarge bij de vaststelling van de toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

— zij hun handelingen niet verrichten onder sociale voorwaarden die ver-

9. In de eerste plaats zij erop gewezen, dat de gemeenschapswetgever bij de vaststel-

ling van de regels betreffende de harmonisatie van de nationale fiscale wetgevingen de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn niet steeds duidelijk en consequent heeft geformuleerd. Dat is niet te wijten aan de wetgever zelf, doch aan terminologische moeilijkheden — vooral wanneer synoniemen in verschillende talen worden gezocht — om een steeds veranderende realiteit te vatten en om duidelijke, niet tijdsgebonden rechtsbegrippen te vinden die in alle staten kunnen gelden.

10. De sector van de medische en de paramedische verzorging in ruime zin, die de context vormt van de feiten in het hoofdgeding, kende de laatste decennia aanzienlijke wijzigingen wat zijn aard, organisatie en inhoud betreft; institutionele vormen van verzorging — die niet langer als van zuiver openbare aard wordt beschouwd — vertonen grote verschillen in elke lidstaat; summiere termen als „lichamen”, „organisaties”, „instellingen”, „naar behoren erkende inrichtingen” of „instellingen van sociale aard” kunnen ook geen echt bevredigend beeld ervan geven.

11. Deze opmerking heeft haar belang. Zij stelt ons in staat de kern van het te onderzoeken probleem en de geschikte methode tot oplossing ervan te bepalen. Daartoe kunnen geen argumenten worden afgeleid uit de letter van de betrokken bepalingen en uit de onderlinge vergelijking ervan. In plaats van ons te houden aan de letter van de Zesde richtlijn, moeten wij de echte betekenis ervan bepalen door haar als

een algemene en rationele regeling te onderzoeken.

12. Onze uitleggingsmarge is uiteraard niet onbeperkt. De letter van de regel zelf legt de uitlegging ter verhelping van de terminologische tekortkomingen ervan de in acht te nemen beperkingen op. Een uitlegging die een rechtsterm een volledig andere inhoud geeft dan in het gewone spraakgebruik of in een andere juridische context, is niet deugdelijk. De rechtsdefinitie van een term mag niet volledig afwijken van de tot dusver aangenomen betekenis ervan.

13. Wat meer bepaald de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht betreft, kan mijns inziens de gewone activiteit van een enkele natuurlijke persoon niet zonder meer worden geacht binnen de definitie van de termen „lichamen”, „organisaties”, „inrichtingen” of „instellingen” (in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn) te vallen, ook al blijkt zulks geboden vanuit het stelsel in zijn geheel. Daarom zijn de mogelijkheden om de betrokken gemeenschapsbepalingen uit te leggen evenwel nog lang niet even beperkt; de door de wetgever gebruikte termen „lichamen”, „organisaties”, „inrichtingen” en „instellingen” laten niet alleen een enge en formalistische uitlegging toe, dat wil zeggen dat zij niet duiden op een bepaalde rechtsvorm van de exploitant van een ziekenhuis of van degene die een medische of paramedische activiteit uitoefent.

b) De zaak Bulthuis-Griffioen

14. Zoals gezegd ligt de uitspraak van het Hof in het arrest Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald) aan de onderhavige zaak ten grondslag. Het is overigens geen toeval, dat vier lidstaten in hun opmerkingen het Hof hebben verzocht, zijn standpunt in dat arrest te verduidelijken of dat standpunt te herzien. Behalve Nederland hadden de andere lidstaten niet de gelegenheid om in de zaak Bulthuis -Griffioen hun zienswijze te geven over de aan de belastingvrijstellingen van artikel 13 A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn te geven uitlegging. De vraag of deze bepalingen alleen betrekking hebben op rechtspersonen en niet op natuurlijke personen, werd in de zaak Bulthuis-Griffioen indirect opgeworpen in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie en door het Hof beoordeeld zonder de andere lidstaten op dit punt te hebben gehoord. Gelet op de wijze waarop de partijen in de onderhavige zaak zich beroepen op het arrest van het Hof en op mijn conclusie in de zaak Bulthuis-Griffioen moet mijns inziens de echte betekenis en de reële draagwijdte van de in die zaak voorgestelde en toegepaste oplossing worden toegelicht.

c) De door de gemeenschapswetgever in de betrokken bepalingen gebruikte terminologie

15. De verschillende taalversies van artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn vertonen interessante varianten. Terwijl het Grieks de term „οργανισμός» of het Frans de term «organisme» bezigt, bezigt het Engels de termen «body» en «organisation»; de term «ίδρυμα» («établissement» in het Frans) luidt in het Engels «establishment». Daarentegen bezigt het Duits overal dezelfde rechtsterm («Einrichtung»).¹¹

16. Mijns inziens hebben de termen „instelling», „organisatie», „lichaam» en „inrichting»¹² in de richtlijn dezelfde betekenis. Zoals de Commissie terecht opmerkt, wordt deze uitlegging bevestigd, wanneer voormelde bepalingen samen met artikel 13 A, lid 2, sub a, van de Zesde richt-

11 — Terminologische verschillen in de taalversies van wetteksten van de gemeenschapsinstellingen waren reeds aan de orde in het arrest van 12 november 1969, Stauder (29/69, Jurispr. blz. 419, punt 3), waarin het Hof stelde: „overwegende dat wanneer één enkele beschikking tot alle lidstaten wordt gericht, het vereiste ener uniforme toepassing en uitlegging medebrengt dat deze tekst niet op zichzelf in één van zijn versies wordt beschouwd, doch gebiedt dat hij zal worden geïnterpreteerd met name in het licht van de in alle talen geredigeerde versies — zowel naar de werkelijke bedoeling van de wetgever, als gelet op het doel hetwelk hij zich daarmee heeft gesteld». Het is vaste rechtspraak dat „de verschillende taalversies van een gemeenschapstekst op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd en dat derhalve, ingeval deze versies uiteenlopen, de betrokken bepaling moet worden uitgelegd met het oog op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt" (zie arrest van 27 maart 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Jurispr. blz. I-1345, punt 19, en de conclusie van advocaat-generaal Tesoro bij dit arrest, punten 6 en volgende. Zie eveneens de arresten van 28 maart 1985, Commissie/Verenigd Koninkrijk, 100/84, Jurispr. blz. 1169, punt 17; 17 oktober 1991, Commissie/Denemarken, C-100/90, Jurispr. blz. I-5089, punt 8; 7 december 1995, Rockfon, C-449/93, Jurispr. blz. I-4291, punt 28; 27 oktober 1977, Bouchereau, 30/77, Jurispr. blz. 1999, punt 14, en 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, Jurispr. blz. 2763, punt 11).

12 — „Body», „organization» en „establishment» in de Engelse tekst.

lijn worden gelezen; in deze laatste bepaling dekt de term „instellingen” zowel „lichamen” en „inrichtingen” in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b, als „lichamen”, „organisaties” en „instellingen” in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub g. Het antwoord op de eerste prejudiciële vraag over de uitlegging van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kan dus niet verschillen van dat op de tweede vraag betreffende artikel 13 A, lid 1, sub g. De twee vragen kunnen dus het best tezamen worden onderzocht.

nauw samenhangen”; dat Glenview in de tweede plaats een „naar behoren erkende inrichting” is; en dat Glenview in de derde plaats zijn activiteiten uitoefent onder voorwaarden die „vergelijkbaar” zijn met die welke gelden voor „ziekenhuizen” of voor „centra voor medische verzorging en diagnose”. Centraal in de vraag van de nationale rechter is, of Glenview dat wordt geëxploiteerd in de vorm van een „partnership” — en dus geen rechtspersoonlijkheid bezit — kan worden beschouwd als een „instelling” die zorgt voor verpleging „onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor de publiekrechtelijke lichamen met dezelfde functie in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

B — *Onderzoek ten gronde van de prejudiciële vragen*

a) De te onderzoeken punten

17. De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst er terecht op, dat de vragen moeten worden beantwoord op basis van de in de verwijzingsbeschikking uiteengezette feiten en wetgeving. Wat meer bepaald de eerste vraag betreft, moet worden nagegaan in hoever de feiten van het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallen. Vaststaand of althans niet aan de orde in de prejudiciële vraag is: dat de activiteit van Glenview in de eerste plaats bestaat uit „medische verzorging, alsmede uit handelingen die daarmede

18. Wat het antwoord op de tweede vraag betreft, verricht Glenview onbetwist diensten „die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen” in de zin van de Zesde richtlijn. De vraag is of Glenview een „door de betrokken lidstaat (erkende) instelling van sociale aard” is. Op een en ander ga ik nu nader in.

b) De argumenten tegen de toepassing van de betrokken belastingvrijstellingen op de zaak in het hoofdgeding

19. Volgens de echtelieden Gregg kan Glenview Home niet worden vrijgesteld van BTW krachtens artikel 13 A van de Zesde richtlijn. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten deze vrijstellingen namelijk eng worden uitgelegd, aangezien zij uitzonderingen vormen op het algemeen beginsel, dat elke economische activiteit in de belasting valt.¹³ De vrijstellingen van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn betreffen alleen ondernemingen met een eigen rechtspersoonlijkheid en niet de activiteiten van een of meer natuurlijke personen. Volgens de redenering van de echtelieden Gregg kent artikel 13 A van de richtlijn twee soorten vrijstellingen naar gelang van de rechtsvorm die is aangenomen door degene die een vrijgestelde activiteit uitoefent: een aantal bepalingen van artikel 13 A, lid 1, — zoals sub b en g, die hier relevant zijn — betreffen uitsluitend rechtspersonen, terwijl andere bepalingen — zoals sub c, e en i — natuurlijke personen betreffen.¹⁴ Wanneer de gemeenschapswetgever de bedrijfsactiviteit van natuurlijke personen van belasting wil vrijstellen, bezigt hij termen die duidelijk naar die personen verwijzen. Omgekeerd wijst het gebruik van „instelling”, „organisatie”, „lichaam” of „inrichting” op de wil van de wetgever de draagwijdte van de vrijstellingen krachtens artikel 13 A, lid 1, sub b en g, te beperken tot rechtspersonen. Volgens de echtelieden Gregg is de woordkeuze beslissend. Daar-

van hangt niet alleen de echte betekenis van de betrokken bepalingen af¹⁵, doch ook de bijzondere rechtsvorm waarin de bedrijfsactiviteiten moeten worden uitgeoefend om in aanmerking te komen voor belastingvrijstelling. De auteurs van artikel 13 A van de Zesde richtlijn hebben niet alleen de vrijgestelde activiteiten, doch ook de rechtsvorm van de vrijstellingsgerechtigden bepaald.¹⁶

20. Bovendien wijzen verzoekers in het hoofdgeding op punt 10 van bijlage F bij de Zesde richtlijn waarin uitdrukkelijk sprake is van „handelingen van ziekenhuizen die niet onder artikel 13 A, lid 1, sub b, (van deze richtlijn) vallen”. Huns inziens valt ziekenhuisverpleging voor een deel niet onder de belastingvrijstellingen, namelijk wanneer het gaat om handelingen in voormelde zin die alleen winst beogen. Deze uitlegging vindt steun in de tekst zelf van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde Richtlijn. Huns inziens kan een onderneming die winst beoogt, naar haar aard zelf niet worden beschouwd als een instelling die werkt onder „sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn” met die welke

13 — Zie arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 19), en van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punten 11 en 13).

14 — Artikel 13 A, lid 1, sub c, e en i, voorziet in vrijstellingen voor geneesheren, tandartsen en docenten.

15 — Volgens de echtelieden Gregg vindt deze uitlegging steun in de omstandigheid, dat de gemeenschapswetgever zich niet heeft beperkt tot het gebruik van de termen „lichaam” of „inrichting” in artikel 13 A, lid 1, sub b, van de richtlijn, doch ook verwijst naar „andere dan publiekrechtelijke instellingen” in artikel 13 A, lid 2, sub a. Huns inziens kan een dergelijke „instelling” duidelijk een ondernemer zonder rechtspersoonlijkheid zijn waarachter een of meerdere natuurlijke personen staan.

16 — Dienaangaande verwijzen zij naar punt 13 van het arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655): „De daarin voorziene vrijstellingen worden op zeer uiteenlopende wijze omschreven. Zij gelden weliswaar voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, doch in de meeste bepalingen wordt ook aangegeven, wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten. Het is dus niet juist te stellen, dat deze handelingen aan de hand van zuiver materiële of functionele begrippen worden omschreven.”

gelden voor publiekrechtelijke lichamen. Als onderneming die systematisch winst beoogt, valt Glenview dus niet binnen de werkingssfeer van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.¹⁷

21. Volgens de echtelieden Gregg vinden hun hierboven uiteengezette argumenten steun in voormeld arrest Bulthuis-Griffioen waarin uitdrukkelijk wordt verklaard, dat natuurlijke personen niet in aanmerking komen voor vrijstellingen die uitdrukkelijk zijn voorbehouden aan „lichamen” of „instellingen”. Huns inziens is deze uit de rechtspraak voortvloeiende oplossing die artikel 13 A, lid 1, sub g, betrof, van soortgelijke toepassing op sub b van dit lid.

22. Ten slotte wat meer bepaald de vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn betreft, beroepen de echtelieden Gregg er zich enerzijds op, dat een „lichaam” of „organisatie” in de zin van die bepaling volgens het arrest Bulthuis-Griffioen alleen een rechtspersoon is en anderzijds wijzen zij erop, dat hun bedrijf naar Noord-Iers recht niet erkend is als een „instelling van sociale aard”.

c) Verwerping van voormelde argumenten en uitlegging van de toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

17 — Op dit punt verwijzen zij naar het arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, Jurispr. blz. 817, punt 32). In dat arrest definieerde de gemeenschapsrechter ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, als „diensten die een breed gebied van medische verzorging bestrijken, die in de regel zonder winstoogmerk wordt verstrekt in instellingen die een sociaal doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid”.

23. Mijns inziens kan voormeld betoog niet worden aanvaard. Aangaande het algemeen beginsel, dat een bepaling die voorziet in belastingvrijstellingen, eng moet worden uitgelegd, welk beginsel het door de Zesde richtlijn ingestelde belastingstelsel inderdaad beheerst¹⁸, zij in de eerste plaats beklemtuond, dat de toepassing ervan niet automatisch tot gevolg kan hebben, dat natuurlijke personen van de vrijstellingen van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn zijn uitgesloten. De restrictieve uitlegging van een vrijstelling is geen doel op zich en mag de logica van het met de uit te leggen regeling beoogde stelsel niet omkeren. In casu is het beslissend te bepalen in hoever het gebruik van de termen „lichaam”, „organisatie”, „inrichting” en „instelling” impliceert, dat degene die een belastingvrije activiteit uitoefent, een bepaalde rechtsvorm heeft aangenomen. Het gaat niet aan op deze juridische problematiek niet in te gaan, alleen omdat met voormelde rechtstermen een vrijstellingsregeling wordt ingevoerd.

24. Het argument dat de belastingvrijstelling alleen wordt toegekend voor medische

18 — Het Hof verklaarde, dat deze uitlegging die de draagwijdte van de tekst van artikel 13 A verruimt, onvermijdelijk is met de strekking van deze bepaling (zie arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, aangehaald in voetnoot 13, punten 13 en 14) en dat artikel 13 van de Zesde richtlijn „niet alle activiteiten van algemeen belang uitsloot, maar enkel die welke er zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven” (zie de arresten Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 16, punt 17, en Stichting Uitvoering Financiële Acties, aangehaald in voetnoot 13, punt 12) en zij verwierp de ruime uitlegging van belastingvrijstellingen in het algemeen (zie arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 20, en punt 16 van de conclusie van advocaat-generaal Darmon bij het arrest van 15 december 1993, Lubbock Fine, C-63/92, Jurispr. blz. I-6665). Over deze vraag, zie mijn conclusie van 14 mei 1998 bij het arrest van 12 november 1998, Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punten 43 e.v.).

verzorging, ziekenhuisverpleging alsmede daarmee samenhangende handelingen zonder systematisch winstoogmerk, moet worden verworpen, omdat het op een misvatting van de betrokken gemeenschapsbepalingen berust. Zoals de Commissie terecht opmerkt, is het niet-nastreven van winst geen absolute voorwaarde voor de toepasselijkheid van artikel 13 A, lid 1, van de richtlijn. Daarom bepaalt artikel 13 A, lid 2, sub a, dat „de lidstaten” de verlening aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van de vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, sub b, „afhankelijk *kunnen* stellen” van de voorwaarde dat de instellingen „niet systematisch het maken van winst beogen”. Bovendien vloeit deze conclusie voort uit de uitlegging van het Hof van de litigieuze bepaling van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in het arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (reeds aangehaald). In dat arrest spreekt het Hof over diensten „die in de regel zonder winstoogmerk worden verstrekt”.¹⁹ A contrario blijkt daaruit, dat belastingvrijstelling voor activiteiten met winstoogmerk in de sector van de ziekenhuisverpleging en medische verzorging tot de mogelijkheden behoort.

welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor [publiekrechtelijke lichamen]” wordt uitgeoefend. Volgens de Commissie stond dit zinsdeel niet in het oorspronkelijke ontwerp van dit artikel, doch is door de Raad ingevoegd, zonder dat de exacte betekenis ervan werd verduidelijkt; het is overigens geen onmisbaar bestanddeel voor de uitlegging van deze bepaling. Blijkens de analyse van de Commissie kan dit zinsdeel op tweeërlei wijze worden uitgelegd. Volgens sommige lidstaten — waaronder het Verenigd Koninkrijk — voldoen alle naar nationaal recht erkende instellingen voor ziekenhuisverpleging per definitie aan „sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden” voor publiekrechtelijke lichamen. Volgens andere lidstaten moeten instellingen voor ziekenhuisverpleging die vrijstelling willen verkrijgen, krachtens dit vereiste bij overeenkomst of bij een andere rechtsband verbonden zijn met de openbare gezondheidsdienst of een bepaald percentage van patiënten opnemen die sociale bijstand genieten. Het oogmerk systematisch winst te maken kan mijns inziens in geen geval een juridisch obstakel vormen om een instelling voor ziekenhuisverpleging of medische verzorging te beschouwen als werkzaam „onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn” met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen.

25. Anders dan verzoekers in het hoofdgeding stellen, kan het argument dat de vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn slechts kan worden verleend, mits de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in het algemeen belang en zonder winstoogmerk wordt verstrekt, niet worden gebaseerd op het bepaalde in dit artikel, dat de betrokken activiteit „onder sociale voorwaarden

26. Rest evenwel de vraag hoe de door de gemeenschapswetgever in artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn gebruikte termen „lichaam”, „organisatie”, „inrichting” en „instelling” correct uit te leggen, rekening houdend met het arrest in

¹⁹ — Arrest aangehaald in voetnoot 17, punt 32.

de zaak Bulthuis-Griffioen. Zoals in de opmerkingen van de lidstaten en van de Commissie in de onderhavige zaak is veeler aan te nemen, dat het gebruik van voormelde termen eigenlijk geenszins de rechtsvorm betreft waarin de ziekenhuisverpleging of medische verzorging wordt verstrekt, en evenmin vooruitloopt op de keuze van deze rechtsvorm. Blijkens de algemene systematiek van het stelsel van belastingvrijstellingen ligt hun bestaansreden kennelijk in de *aard* en de *voorwaarden* van uitoefening van de betrokken activiteit die losstaan van de rechtspersoonlijkheid van degene die ze uitoefent. Anders dan verzoekers in het hoofdgeding stellen, wordt deze beoordeling niet ontkracht door het in het arrest *Commissie/Duitsland*²⁰ door het Hof ingenomen standpunt. De gemeenschapswetgever kan in bepalingen als die waar het hier om gaat, niet alleen de vrijgestelde activiteit bepalen, doch ook op dwingende wijze bepalen welke marktdeelnemers de vrijgestelde handelingen kunnen verrichten; daaruit volgt evenwel niet, dat deze marktdeelnemers noodzakelijkerwijs rechtspersoonlijkheid moeten hebben.

27. Mijns inziens wijzen de termen „lichaam”, „organisatie”, „inrichting” en „instelling” in het kader van de bijzondere regeling waarin zij worden gebruikt, op het bestaan van een *zelfstandige marktdeelnemer*; een zelfstandige marktdeelnemer is een geheel van menselijke en materiële hulpbronnen die een afzonderlijke entiteit vormen voor de permanente en stabiele verstrekking van medische verzorging, ziekenhuisverpleging of bejaardenverzorging.

Van belang is dus het onderzoek van de structuur en de wezenlijke kenmerken van de marktdeelnemer en niet van zijn rechtsvorm. Voor het bestaan van een „lichaam”, „organisatie”, „inrichting” of „instelling” in de zin van artikel 13 A van de Zesde richtlijn moet er een institutionele en organisatorische entiteit zijn die naar haar aard en activiteit onafhankelijk — en in elk geval — afgezonderd is van de persoon (personen) aan wie zij behoort. Daarentegen kan een entiteit waarin alleen de activiteit van een of meer natuurlijke personen (bijvoorbeeld artsen) haar weerslag vindt, geen autonome „instelling”, „lichaam”, „organisatie” of „inrichting” zijn. In dat geval ontbreekt de „materiële en menselijke” structuur die nodig is om de door de betrokken entiteit verstrekte ziekenhuisverpleging, medische verzorging of bejaardenverzorging aan die entiteit en niet aan de natuurlijke personen (die er eigenaar van zijn of ze controleren) te kunnen toeschrijven. Wanneer de in artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn beschreven activiteit niet door een rechtspersoon wordt uitgeoefend, is er dus een vrijstellingsgerechtigde „instelling”, „lichaam”, „organisatie” of „inrichting”, zodra er sprake is van een structuur, die degene die de activiteit uitoefent, onderscheidt van de natuurlijke persoon of personen die er eigenaar van zijn of die er verantwoordelijk voor zijn.

28. Volgens de Greggs schept deze uitlegging rechtsonzekerheid en vervalst zij de vrije mededinging, aangezien een subjectief en kwantitatief criterium in de betrokken bepaling wordt ingebracht, wanneer er sprake kan zijn van een „lichaam”, „inrich-

²⁰ — Arrest aangehaald in voetnoot 16.

ting”, „organisatie” of „instelling” zonder autonome rechtspersoonlijkheid. Om te bepalen of iemand die een vrijgestelde activiteit uitoefent, zelfstandig en autonoom bestaat, kan namelijk een ruime uitlegging worden gehanteerd, terwijl kennelijk nauwelijks rechtsgeschillen kunnen ontstaan op basis van het criterium dat de toepassing van de vrijstelling afhangt van het bezit van rechtspersoonlijkheid van degene die de activiteit uitoefent. Mijns inziens moeten verschillen in fiscale behandeling op basis van de persoonlijkheid van degene die de activiteit uitoefent, en dus in de mededingingsvoorwaarden naar gelang van de juridische kwalificatie van deze activiteit worden vermeden; dat strookt niet met de logica van het geldende belastingstelsel en is evenmin verenigbaar met de wil van de auteur van de Zesde richtlijn.

29. Bovendien gebiedt het algemene beginsel van de belastingneutraliteit soortgelijke verrichtingen gelijk te belasten. Dit beginsel vormt de logische basis van de belasting over de toegevoegde waarde.²¹ Bijgevolg, wanneer een activiteit wordt uitgeoefend in de materiële en institutionele voorwaarden van artikel 13 A van de Zesde richtlijn, kan zij het best worden vrijgesteld van de overeenkomstige fiscale lasten ongeacht eigendomsverhoudingen of externe rechts-

vorm. Op basis van het neutraliteitsbeginsel kunnen de betrokken bepalingen uiteraard nooit contra legem worden uitgelegd; met andere woorden, het kan niet dienen als basis voor een uitlegging dat de gewone activiteit van een of meerdere natuurlijke personen zonder verdere infrastructuur, een „lichaam”, „instelling”, „organisatie” of „inrichting” vormt in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn.

30. Tegen de achtergrond van deze verduidelijkingen moeten de gegevens van de zaak Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald) worden beoordeeld en het standpunt van het Hof in dat geschil worden begrepen. Mijns inziens werd die zaak, althans wat de eindconclusie betreft, volledig correct opgelost. Verzoekster in het hoofdgeding was exploitante van een kinderdagverblijf, doch onduidelijk was of dit verblijf de echte ondernemer was die de activiteit uitoefende waarvoor de belastingvrijstelling werd gevraagd. Met andere woorden kon niet echt worden uitgemaakt of deze activiteit rechtstreeks en autonoom aan het kinderdagverblijf moest worden toegeschreven noch of zij gewoon overeenkwam met verzoeksters aanbod van diensten als exploitante van het verblijf. Omgekeerd bleken het kinderdagverblijf en de exploitante één en dezelfde persoon te zijn; bijgevolg was degene die de betrokken activiteit uitoefende, uiteindelijk zonder meer een natuurlijke persoon, en niet een andere entiteit met de kenmerken van een „lichaam” of „organisatie” in de correcte zin van artikel 13 A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, zoals hierboven uitgelegd. Als natuurlijke persoon kon Bulthuis-Grif-

21 — Wat het neutraliteitsbeginsel op dit gebied betreft zie bijvoorbeeld arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 23), en de recente conclusie van advocaat-generaal Fennelly bij het arrest van 12 november 1998, Victoria Film (C-134/97, Jurispr. blz. I-7023, conclusie van 18 juni 1998, punt 41).

fioen dus niet onder het begrip „organisatie” of „instelling” vallen, zodat zij ratione personae niet onder de werkingssfeer van de betrokken gemeenschapsbepaling viel. Indien niet verzoekster zelf, doch een andere entiteit de vrij te stellen economische activiteit had uitgeoefend, zou evenwel een andere oplossing zijn gegeven.²²

hangig geschil, dat Glenview Home deze kenmerken vertoont, zodat Glenview Home moet worden beschouwd als de ondernemer die de vrij te stellen activiteit uitoefent, en niet de echtelieden Greggs die alleen eigenaar zijn en de onderneming in handen hebben. Glenview Home telt 25 werknemers en 17 kamers, alsook gemeenschappelijke ruimten voor de stabiele en zelfstandige verstreking van ziekenhuisverpleging, paramedische verzorging en bejaardenverzorging. Het is dus „een inrichting” of „lichaam” in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en een „instelling” of „organisatie” in de zin van sub g van dit artikel.²³

31. Wat de onderhavige zaak betreft, volgt uit de feiten van het voor het Hof aan-

22 — Vanuit dit oogpunt blijf ik bij mijn standpunt in mijn conclusie in de zaak Bulthuis-Griffioen, met name in de punten 13 en 15, namelijk dat „overall waar volgens artikel 13 de vrijgestelde handeling moet worden verricht door een „organisatie of instelling”, de vrijstelling geen toepassing vindt wanneer die handeling door een natuurlijke persoon wordt verricht” (punt 13) en dat „een ondernemer die, zoals verzoekster, als natuurlijke persoon de van omzetbelasting vrijgestelde handelingen verricht, niet binnen de personele werkingssfeer valt van artikel 13 A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, aangezien die ondernemer niet kan worden aangemerkt als „organisatie” of „instelling” in de zin van die bepaling” (punt 15). In deze zaak heeft het Hof uiteraard overeenkomstig de uitlegging van de betrokken bepaling een extra element toegevoegd; in punt 20 van dit arrest heeft het Hof uitdrukkelijk gezegd, dat overeenkomstig artikel 13 A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn „(...) alleen rechtspersonen een beroep kunnen doen op de vrijstelling (...)”. Ik heb reeds uitgelegd waarom het mijns inziens niet wenselijk is de kwalificatie als „lichaam”, „organisatie”, „instelling” of „inrichting” in de zin van de Zesde richtlijn te laten afhangen van het bestaan van een eigen rechtspersoonlijkheid in hoofde van degene die de vrij te stellen activiteit uitoefent. Ik ben het evenwel volledig eens met het dictum van het arrest Bulthuis-Griffioen — volgens hetwelk een ondernemer die een natuurlijke persoon is, niet in aanmerking kan komen voor een vrijstelling krachtens het bepaalde sub g, dat deze vrijstelling uitdrukkelijk voorbehoudt aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend — en ik zie geen reden tot betwisting ervan.

32. In de verwijzingsbeschikking wijst de nationale rechter evenwel op een juridisch obstakel voor de belastingvrijstelling van Glenview krachtens artikel 13 A, lid 1, sub g, van de richtlijn, doordat Glenview niet is erkend als een instelling van sociale aard naar het recht van het Verenigd Koninkrijk. Voor verlening van de belastingvrijstelling moet de lidstaat volgens dit artikel namelijk de sociale aard erkennen. Volgens de Commissie daarentegen is Glen-

23 — In mijn recente conclusie in de zaak Motor Industry (conclusie van 14 mei 1998) betreffende de uitlegging van artikel 13 A, lid 1, sub l, van de Zesde richtlijn wees ik erop, dat alleen de kenmerken van de ondernemer die om belastingvrijstelling krachtens de Zesde richtlijn verzoekt en de kenmerken van de uitgeoefende activiteit moeten worden onderzocht, doch niet de juridische kwalificatie van deze ondernemer. In punt 48 van deze conclusie zei ik uitdrukkelijk dat de litigieuze bepaling aldus is uit te leggen „dat zij doelt op de essentiële doelstellingen van de syndicale activiteit en daarom betrekking heeft op die instellingen zonder winstoogmerk die, welke rechtsvorm zij ook hebben, zulke doelstellingen nastreven”.

view gelet op de andere dossiergegevens een bejaardentehuis met een erkende sociale aard. Mij lijkt het niet dienstig op dit probleem nader in te gaan, aangezien Glenview Home gelet op een en ander kennelijk binnen de werkingssfeer van artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn valt.

33. Samengevat kunnen de betrokken gemeenschapsbepalingen mijns inziens niet aldus worden uitgelegd, dat de eenvoudige activiteit van een of meerdere natuurlijke personen zonder nadere voorwaarde en zonder dat er een autonome ondernemer

met een afzonderlijke infrastructuur is, onder de begrippen „lichaam”, „organisatie”, „inrichting” of „instelling” (zoals opgevat in artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn) kunnen vallen, ook al moet zulks uit systematisch oogpunt om redenen van belastingneutraliteit worden aangenomen. Dat wil evenwel niet zeggen, dat de betrokken gemeenschapsbepalingen helemaal niet vatbaar zijn voor uitlegging; de door de wetgever gebruikte termen „lichaam”, „organisatie”, „instelling” en „inrichting” laten niet alleen een enge en formalistische uitlegging toe, met andere woorden zij duiden niet op een bepaalde rechtsvorm van de exploitant van een ziekenhuis of van degene die medische of paramedische verzorging verstrekt.

V — Conclusie

34. Mitsdien stel ik het Hof voor alleen de eerste vraag te beantwoorden en wel als volgt:

„Krachtens de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht dient een entiteit die over de noodzakelijke materiële basis en infrastructuur beschikt om rechtstreeks en zelfstandig ziekenhuisverpleging en medische verzorging te verstrekken en die naar nationaal recht naar behoren is erkend, te worden beschouwd als een ‚lichaam’, ‚organisatie’, ‚instelling’ of ‚inrichting’ die werkt ‚onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn’ met die welke gelden voor publiekrecht-

lijke lichamen in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b, 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, ook al is zij geen rechtspersoon, doch een ‚partnership‘ naar Noord-Iers recht; zij is dus vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde, mits is voldaan aan de andere voorwaarden van voormelde bepalingen van de Zesde richtlijn.”