

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 29 juli 2010<sup>1</sup>

1. Het hoofdgeding betreft de toepassing van btw op een techniek van manipulatie van menselijk weefsel waarbij cellen worden gehaald uit bij een patiënt afgenomen kraakbeenmateriaal, in een laboratorium worden vermeerderd en voorbereid (met of zonder integratie in een collageenmembraan) als implantaat voor de betrokken patiënt.

**Toepasselijke btw-regeling van de Unie**

3. Het hoofdgeding betreft in 2002 verrichte diensten zodat de relevante regeling van de Unie de Zesde richtlijn is.<sup>2</sup>

4. Artikel 9, lid 1, van die richtlijn merkt als plaats van een dienst in wezen de zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter aan.<sup>3</sup>

2. Het Bundesfinanzhof, Duitsland, wenst te vernemen of laboratoriumdiensten als „bewerkingen van roerende lichamelijke zaken” in de zin van de btw-regeling van de Europese Unie gelden (zo ja, kan dat de bepaling van de plaats van verrichting beïnvloeden wanneer klant en leverancier in verschillende lidstaten zijn gevestigd) of als „gezondheidskundige verzorging van de mens” (waarbij zij van btw kunnen worden vrijgesteld).

5. Volgens artikel 9, lid 2, sub c, geldt niettemin als plaats van diensten in verband met „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken” „de plaats waar

2 — 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), met ingang van 1 januari 2007 vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), met dezelfde bepalingen in een nieuwe structuur en andere bewoordingen.

3 — Zie artikel 45 van richtlijn 2006/112.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

die diensten materieel worden verricht”.<sup>4</sup>

6. Artikel 28 ter, F, van de richtlijn bepaalt evenwel:

„Bij expertises of bewerkingen van roerende lichamelijke zaken welke verricht worden voor ontvangers die voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in een andere lidstaat dan die waar de dienst feitelijk verricht wordt, wordt in afwijking van artikel 9, lid 2, sub c, de plaats van de dienstverrichting geacht te zijn gelegen in de lidstaat waar aan de ontvanger van de dienst het btw-identificatienummer is toegekend waaronder de dienst voor hem is verricht.

Deze afwijking is niet van toepassing indien de goederen niet verzonden of vervoerd worden buiten de lidstaat waar de diensten daadwerkelijk zijn verricht.”<sup>5</sup>

4 — Zie artikel 52, sub c, van richtlijn 2006/112.

5 — Zie artikel 55 van richtlijn 2006/112. Artikel 28 ter, F, werd ingevoerd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde — werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18), die, aldus de tiende overweging van de considerans, tot doel had de intracommunautaire handel in bewerkingen van roerende lichamelijke zaken te vergemakkelijken.

7. Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn noemt de btw-vrijstellingen „ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Het bepaalt in het bijzonder:

„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:

[...]

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;

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]”<sup>6</sup>

6 — Zie artikelen 131 en 132, lid 1, sub b en c, van richtlijn 2006/112.

**Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen**

8. Verigen Transplantation Service International AG (hierna: „Verigen”) is, aldus het Bundesfinanzhof, een in Duitsland gevestigde biotechnologische onderneming die op het terrein van de weefselkweek werkzaam is. Zij onderzoekt, ontwikkelt, produceert en verkoopt technologische procedés voor de diagnose en therapie van weefselziekten bij de mens, in het bijzonder kraakbeenziekten. In geding zijn de transacties van Verigen waarbij autologe chondrocyten (eigen kraakbeencellen van de patiënt) worden vermeerderd, de ontvangers van de dienst (artsen of ziekenhuizen) in andere lidstaten zijn gevestigd en Verigen hun btw-identificatienummer in haar rekeningen heeft opgevoerd.

9. De arts of het ziekenhuis zenden Verigen door biopsie bij de patiënt afgenomen kraakbeenmateriaal. Verigen bewerkt het weefsel voor isolering van de chondrocyten. Na voorbereiding in eigen bloedserum in een incubator worden zij door kweeking meestal binnen drie tot vier weken vermeerderd. De eruit voortkomende cellen kunnen al dan niet in een collageenmembraan worden aangebracht zodat er een „kraakbeenpleister” ontstaat. In

beide gevallen worden zij voor reïmplantatie naar de arts of het ziekenhuis van de patiënt gezonden.

10. Verigen behandelde deze diensten ten behoeve van dienstontvangers in andere lidstaten als niet aan btw onderworpen. De belastingdienst achtte ze evenwel belastbaar en hief belasting over het litigieuze jaar.

11. In de daaropvolgende procedure bevestigde Verigen dat de vermeerdering van de kraakbeencellen geen gezondheidskundige verzorging van de mens was. Veeleer gaat het om „routinehandelingen in een laboratorium”, die door biotechnische of medisch-technische assistenten worden uitgevoerd. De noodzakelijke kwaliteitscontroles worden door een farmaceut en een externe apotheker uitgevoerd.

12. Het Finanzgericht wees de vordering van Verigen toe in eerste aanleg. Een dienst als celvermeerdering geldt volgens hem als „bewerkingen van roerende lichamelijke zaken”. Ook organen worden door verwijdering uit het lichaam voor transplantatie roerende zaken. Of het verwijderde deel van het lichaam

later voor transplantatie in dezelfde of een andere patiënt wordt gebruikt, kan geen verschil maken voor de vraag of het onder het gemeenschapsrechtelijke begrip „roerende lichamelijke zaak” valt. Blijkens de uitgaande rekeningen van Verigen gebruikten de in andere lidstaten gevestigde klanten de hun in hun respectieve lidstaten toegekende btw-identificatienummers. Die handelingen zijn in Duitsland dus niet belastbaar.

13. In hoger beroep stelt de belastingdienst dat de korte verwijdering uit het lichaam de cellen niet tot roerende zaken maakt en de celvermeerdering geen „bewerking” is. Evenmin is er „gebruik” van het door een andere lidstaat toegekende btw-identificatienummer, waarover vóór de verrichting van de dienst een uitdrukkelijke overeenkomst had moeten zijn gesloten.

14. Volgens de verwijzende rechter is de overgave van de vermeerderde kraakbeen-cellen aan de arts of het ziekenhuis van de patiënt niet een levering van goederen, maar is de celvermeerdering een dienst aangezien Verigen niet vrij als een eigenaar over het toegezonden kraakbeenmateriaal kan beschikken, maar de cellen na vermeerdering moet terugsturen. Celvermeerdering is niet belastbaar in Duitsland wanneer deze dienst in een andere lidstaat wordt verricht. Dat is evenwel alleen het geval wanneer artikel 28 ter, F, van de Zesde richtlijn aldus wordt uitgelegd dat

het de dienst van Verigen betreft. Indien dat niet de correcte uitlegging van artikel 28 ter, F, is, moet de handeling in Duitsland belastbaar zijn tenzij zij wordt beschouwd als gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c.

15. Het Bundesfinanzhof verzoekt derhalve om een antwoord op de volgende vragen:

„1) Moet artikel 28 ter, F, eerste alinea, van [de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat:

- a) bij de mens afgenomen [...] en aan een ondernemer voor celvermeerdering ter beschikking gesteld kraakbeenmateriaal met daaropvolgende teruggave als implantaat voor de betrokken patiënt, een ‚roerende lichamelijke zaak’ is in de zin van die bepaling;
- b) het proces waarbij gewrichtskraakbeencellen uit het kraakbeen worden geïsoleerd en vervolgens worden vermeerderd, een ‚bewerking’ van roerende lichamelijke zaken is in de zin van die bepaling;
- c) de dienst is verricht voor een ontvanger ‚die voor btw-doeleinden geïdentificeerd’ is, alleen indien het btw-identificatienummer in de factuur van de dienstverrichter

is opgevoerd, zonder dat over het gebruik hiervan iets uitdrukkelijk, schriftelijk was overeengekomen?

## Beoordeling

- 2) Indien een van de vorige vragen ontken-  
nend wordt beantwoord: moet artikel 13,  
A, lid 1, sub c, van [de Zesde richtlijn] dan  
aldus worden uitgelegd, dat het isoleren  
van gewrichtskraakbeencellen uit bij de  
mens afgenomen kraakbeenmateriaal en  
de daaropvolgende celvermeerdering een  
,gezondheidskundige verzorging van de  
mens' is, indien de door de celvermeer-  
dering gewonnen cellen weer bij de do-  
nor worden geïmplantéerd?"

17. Hoewel de verwijzende rechter zijn twee-  
de vraag alleen voor het geval van een ont-  
kennend antwoord op de eerste vraag stelt,  
kunnen de vragen zonder meer in omge-  
keerde volgorde worden beantwoord. Indien,  
zoals de Commissie stelt, de betrokken dienst  
in feite een gezondheidskundige verzorging  
van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1,  
sub c, is, zijn de transacties vrij ongeacht waar  
zij zijn (of worden geacht te zijn) verricht. Ik  
zal de tweede vraag derhalve eerst bespreken.

### *Tweede vraag*

16. De Duitse en de Spaanse regering alsook  
de Commissie hebben schriftelijke opmer-  
kingen ingediend. Om een mondelinge be-  
handeling is niet verzocht en deze heeft ook  
niet plaatsgevonden. Het Hof besliste met de  
onderhavige conclusie te wachten om reke-  
ning te kunnen houden met de arresten in de  
zaken CopyGene<sup>7</sup> en Future Health Techno-  
logies<sup>8</sup> die punten betroffen die verband hiel-  
den met de tweede vraag. In die zaken is op  
10 juni 2010 arrest gewezen.

18. De recentste rechtspraak over het begrip  
medische verzorging of gezondheidskundige  
verzorging van de mens is te vinden in de ar-  
resten CopyGene en Future Health Techno-  
logies<sup>9</sup> en kan worden samengevat als volgt.

7 — Arrest van 10 juni 2010 (C-262/08, Jurispr. blz. I-5053).

8 — Arrest van 10 juni 2010 (C-86/09, Jurispr. blz. I-5215).

9 — Aangehaald in de voetnoten 7 resp. 8 hierboven. Zie in het  
bijzonder de punten 24-30 van het arrest CopyGene en de  
punten 28, 29, 30, 36, 37 en 40 van het arrest Future Health  
Technologies, samen met de hierboven aangehaalde recht-  
spraak. Zie ook mijn conclusie in de zaak CopyGene, pun-  
ten 30 e.v.

19. De vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn autonome begrippen van het recht van de Europese Unie die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen. Zij strekken er niet toe alle activiteiten van algemeen belang vrij te stellen, maar alleen die welke erin zijn opgesomd en nader omschreven. De gebruikte bewoordingen moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over alle goederenleveringen en diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. De uitlegging ervan moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging mag dus niet tot gevolg hebben dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren.

20. Wat medische diensten betreft ziet het bepaalde van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn op in een ziekenhuis verrichte diensten, terwijl het bepaalde sub c van dit lid betrekking heeft op medische diensten die buiten een dergelijk kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstrekker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats. Hieruit volgt dat sub b en c van artikel 13, A, lid 1, waarvan de werkingssferen verschillen, tot doel hebben alle vrijstellingen van medische diensten *sensu stricto* te regelen.

21. Zowel het begrip „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, als het begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens” in datzelfde lid, sub c, ziet bijgevolg op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. Weliswaar moeten beide diensten een therapeutisch doel hebben, maar daaruit volgt niet noodzakelijkerwijs dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat. De twee vrijstellingen strekken bovendien tot vermindering van de kosten voor gezondheidszorg.

22. In casu streeft de betrokken dienst zowel volgens de Commissie als de Duitse regering een therapeutisch doel na. De Spaanse regering is het daarmee niet eens op grond van het summier geformuleerde argument dat weefselmanipulatie niet meer is dan een routinebehandeling in een laboratorium. Ik ben het eens met de Commissie en de Duitse regering.

23. Niet wordt betwist en niet valt te betwijfelen dat het beschreven procedé — afneming, vermeerdering en reïmplantatie van autologe chondrocyten — in het algemeen een therapeutisch doel heeft. De door Verigen

verrichte specifieke diensten vormen alleen een onderdeel van dit algemene procedé. Zij zijn evenwel een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van het procedé, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere.

25. Zoals de Duitse regering opmerkt, is het voorts niet noodzakelijk om de indeling als medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens afhankelijk te stellen (in de zin van de formulering van de vraag van de nationale rechter) van reïmplantatie van de vermeerderde cellen in de patiënt bij wie ze oorspronkelijk zijn afgenomen. Bloedtransfusie en orgaantransplantaties uit het lichaam van de ene in de andere persoon vormen duidelijk medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens.<sup>12</sup>

24. De betrokken diensten vallen dus onder het begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens” van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Dat zij door niet medisch opgeleid laboratoriumpersoneel worden verricht, is evenmin een grond om ze uit te sluiten van de vrijstelling. Zoals de Commissie opmerkt, hoeft niet elk onderdeel van therapeutische verzorging door medisch personeel te worden versterkt.<sup>10</sup> Er is namelijk specifiek verklaard dat door huisartsen voorgeschreven en door externe particuliere laboratoria uitgevoerde medische analyses binnen het begrip medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens kunnen vallen, ook al gaan zij vooraf aan enige vastgestelde noodzaak voor specifieke behandeling.<sup>11</sup>

26. De Duitse regering wijst er evenwel ook op — zonder daar evenwel definitieve conclusies aan te verbinden — dat de indeling van de betrokken diensten als gezondheidskundige verzorging van de mens in strijd kan zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit (in de zin van het voorkomen van mededingingsverstoring<sup>13</sup>) doordat de „kraakbeenpleister” uit functioneel oogpunt vergelijkbaar is met een geneesmiddel, dat niet van btw is vrijgesteld, maar alleen voor een verlaagd tarief in aanmerking komt.<sup>14</sup>

10 — Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 41).

11 — Arrest van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 39).

12 — Zie naar analogie arrest CopyGene, punt 51, en mijn conclusie in die zaak, punten 46 e.v.

13 — Krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten (hoewel hier niet strikt relevant) aan andere dan publiekrechtelijke instellingen elke vrijstelling in de zin van met name artikel 13, A, lid 1, sub b, verlenen onder bepaalde voorwaarden, in het bijzonder (vierde streepje) dat de vrijstelling de concurrentie niet kan vervalsen ten nadele van commerciële ondernemingen die aan btw zijn onderworpen.

14 — Artikel 12, lid 3, sub a, derde streepje, van de Zesde richtlijn juncto punt 3 van bijlage H daarbij (artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 en punt 3 van bijlage III daarbij).

27. Deze redenering kan mij niet overtuigen.
28. Indeling van een dienst als medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens kan niet afhangen van de beschikbaarheid van een farmaceutisch alternatief. Voor sommige soorten van dergelijke verzorging bestaan reeds farmaceutische alternatieven, en voor andere niet, maar in de toekomst waarschijnlijk wel, zodat de twee categorieën in constante ontwikkeling zijn. Vele soorten goederen en diensten zijn namelijk in bepaalde omstandigheden vervangbaar door andere, in andere btw-categorieën. Of een dienst medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens vormt, kan evenwel alleen (onverminderd het recht van elke lidstaat om binnen de hem bij de Zesde richtlijn erkende beoordelingsbevoegdheid voorwaarden aan bepaalde vrijstellingen te verbinden om mededingingsverstoring te voorkomen — waar in casu niets op wijst) afhangen van de aard ervan en niet van de aard van de alternatieven.
29. Ik wijs er bovendien op dat het helemaal niet evident is of een vrijgestelde dienst (waarover geen btw in een later stadium wordt geheven, maar over de kostenbestanddelen waarvan geen voorbelasting kan worden afgetrokken) competitief kan worden beoordeeld of benadeeld in vergelijking met een product waarover in een later stadium tegen een verlaagd tarief btw wordt geëind met recht op aftrek van voorbelasting.
30. Mijns inziens vallen de beschreven diensten derhalve binnen het begrip medische verzorging of gezondheidskundige verzorging van de mens van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn en zijn zij dus vrijgesteld van btw overeenkomstig sub b of c ervan, naargelang van het geval. De plaats van de dienstverrichtingen hoeft niet te worden bepaald daar zij, waar zij ook worden verricht, onder de vrijstelling vallen.
- Eerste vraag*
31. Mijn antwoord op de tweede vraag van de nationale rechter maakt beantwoording van de eerste vraag overbodig. Ik bespreek ze evenwel kort voor het geval dat het Hof beslist de vraag te beantwoorden.



32. Het eerste deel van de vraag is of de betrokken biopsiemonsters van kraakbeenmateriaal een „roerende lichamelijke zaak” in de zin van artikel 28 ter, F, van de Zesde richtlijn zijn. Volgens alle ingediende opmerkingen is dat het geval en ik ben het daarmee eens.

33. Kraakbeencellen zijn onbetwistbaar zowel roerend (zoals de Duitse regering opmerkt, rijst dit punt alleen omdat ze van de ene lidstaat naar de andere worden gezonden) als lichamelijk. Menselijke cellen zijn weliswaar niet het meest typische soort „eigendom” of „goederen”<sup>15</sup>, maar kunnen makkelijk binnen die categorie vallen.<sup>16</sup>

34. Het tweede deel van de vraag is of de door Verigen toegepaste procedés een „bewerking” van deze cellen in de zin van deze bepaling vormen. Dat is het geval volgens de ingediende opmerkingen en ik ben het daar (indien de tweede vraag ontkennend is te beantwoorden) andermaal mee eens.

15 — De termen „goods” en „property” worden gebruikt in verschillende bepalingen van de Engelse versie van de Zesde richtlijn (NvdV: de Nederlandse versie gebruikt ook „goederen” en „eigendom”, maar niet in de hier relevante artikelen) en lijken onderling verwisselbaar terwijl andere taalversies een enkele term gebruiken.

16 — Een macaber, tragisch en controversieel voorbeeld zijn de HeLa-cellen, oorspronkelijk afgenomen bij een in 1951 in de Verenigde Staten overleden vrouw, sindsdien vermeerderd in een „onsterfelijke cellijn” van verschillende kernen haar lichaamsgewicht bij leven en wereldwijd gebruikt voor medisch onderzoek (zie Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

35. In het arrest Linthorst, Pouwels en Scheren<sup>17</sup> merkte het Hof op dat het zinsdeel „bewerkingen van roerende lichamelijke zaken” in zijn gewone betekenis doet denken aan louter fysieke ingrepen, die in beginsel wetenschappelijk noch intellectueel van aard zijn en niet de voornaamste taken van de dierenarts omvatten, die hoofdzakelijk bestaan in de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels der wetenschap — hetgeen, al moet het dier een fysieke ingreep ondergaan, niet volstaat om als bewerking te worden beschreven.

36. Het staat aan de nationale rechter te bepalen of de door Verigen toegepaste procedés „wetenschappelijk” of „intellectueel” zijn in die zin. De scheidslijn die het Hof trachtte te trekken, ligt mijns inziens tussen zuivere routine-toepassing van aanvaarde wetenschappelijke kennis of vaardigheden en het gebruik van innovatie op basis van dergelijke kennis of vaardigheden bij bijvoorbeeld gegevensinterpretatie of procedé-aanpassingen. De verwijzingsbeslissing lijkt de betrokken diensten in de eerste categorie te plaatsen.

17 — Arrest van 6 maart 1997 (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punten 15 e.v.).

37. Het derde deel van de vraag is in wezen of het zinsdeel „ontvangers die voor btw-doel-einden geïdentificeerd zijn” in artikel 28 ter, F, van de Zesde richtlijn ziet op al degenen wier btw-identificatienummer op de factuur is vermeld of alleen op degenen die schriftelijk zijn overeengekomen dat nummer op de factuur te gebruiken. Hier verschillen de Duitse regering en de Commissie (de Spaanse regering gaf hierover geen standpunt) van mening.

verricht, terwijl de klant de (aftrekbare) voorbelasting in zijn eigen lidstaat moet betalen — een vereenvoudiging van de procedure die anders krachtens de Achtste richtlijn had gegolden.<sup>18</sup> Het moet gelden zodra de klant de leverancier (bijvoorbeeld in het document waarbij de bestelling wordt geplaatst) meedeelt dat hij een btw-identificatienummer in zijn eigen lidstaat heeft. Er is geen andere voorwaarde. Indien de toepassing van het stelsel afhankelijk werd gesteld van een overeenkomst tussen partijen, zou de plaats van levering niet langer uniform zijn zoals beoogd bij richtlijn 95/7.<sup>19</sup>

38. De Duitse regering stelt in wezen dat de verwijzing naar het btw-identificatienummer „waaronder” de dienst voor de klant is verricht, een stilzwijgende of uitdrukkelijke bilaterale overeenkomst vereist dat de belasting wordt onderworpen aan de regeling van artikel 28 ter, F. Dit biedt volgens de regering rechtszekerheid, anders dan wanneer de dienstverrichter eenzijdig (al dan niet) het btw-identificatienummer van de klant vermeldt waarbij de klant tot de afgifte van de factuur niet weet wie de belasting moet betalen.

40. Op dit punt sluit ik mij aan bij de opmerkingen van de Commissie.

39. De Commissie wijst erop dat het bij artikel 28 ter, F, ingevoerde stelsel de levering vrijstelt van btw in de lidstaat waar zij wordt

18 — Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11).

19 — Zie voetnoot 5 hierboven.

## Conclusie

41. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 het afnemen van kraakbeencellen uit biopsiemonsters van kraakbeenmateriaal bij de mens en de daaropvolgende vermeerdering met het oog op reïmplantatie voor therapeutische doeleinden ‚gezondheidskundige verzorging van de mens’ vormt, ongeacht of de door celvermeerdering verkregen cellen zijn bedoeld voor reïmplantatie in de donor of in een andere persoon.”