



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. WATHELET
van 5 april 2017¹

Zaak C-616/15

**Europese Commissie
tegen**

Bondsrepubliek Duitsland

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG – Vrijstelling van btw voor diensten die door zelfstandige groeperingen van personen worden verleend aan hun leden – Beperking tot zelfstandige groeperingen waarvan de leden een beperkt aantal beroepen uitoefenen”

1. Met dit beroep verzoekt de Europese Commissie het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG², doordat zij de vrijstelling voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) beperkt tot groeperingen waarvan de leden een beperkt aantal beroepen uitoefenen. De uitlegging van voornoemde bepaling is tevens voorwerp van geding in de zaken Commissie/Luxemburg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) en Aviva (C-605/15), die thans aanhangig zijn bij het Hof.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Zesde richtlijn (77/388/EEG)

2. Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)³ bepaalde:

„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:

[...]

¹ Oorspronkelijke taal: Frans.

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

³ Richtlijn 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn.

- 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;

[...]

- f) diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden;

[...]”

3. In artikel 28, leden 3 en 4, van deze richtlijn was het volgende bepaald:

„3. Gedurende de in lid 4 genoemde overgangperiode kunnen de lidstaten:

- a) de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 13 of artikel 15 zijn vrijgesteld, blijven belasten;

[...]

4. De overgangperiode duurt aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978. Uiterlijk zes maanden voor het einde van deze periode, en nadien voor zover nodig, beziet de Raad, aan de hand van een verslag van de Commissie, de toestand met betrekking tot de afwijkingen, zoals bedoeld in lid 3 opnieuw, en beslist hij, met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie over de eventuele intrekking van deze afwijkingen of van een gedeelte daarvan.”

4. Bijlage E bij voornoemde richtlijn, met als opschrift „Lijst van handelingen bedoeld in artikel 28, lid 3, onder a)”, luidde als volgt:

„[...]

3. Handelingen waarnaar wordt verwezen in artikel 13, A, lid 1, sub f), andere dan die van groepen met een medisch of paramedisch karakter;

[...]”

2. *Achttiende richtlijn (89/465/EEG)*

5. In de preambule van de Achttiende richtlijn (89/465/EEG)⁴ wordt het volgende verklaard:

„Overwegende dat artikel 28, lid 3, van Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van [btw]: uniforme grondslag [...], laatstelijk gewijzigd bij de Akte van Toetreding van Spanje en Portugal, de lidstaten de mogelijkheid biedt gedurende een overgangperiode bepaalde afwijkingen van de normale regeling van het gemeenschappelijk [btw]-stelsel toe te passen; dat deze overgangperiode aanvankelijk op vijf jaar werd vastgesteld; dat de Raad zich ertoe heeft verbonden om vóór het verstrijken van die periode op voorstel van de Commissie, over de eventuele intrekking van die afwijkingen of van een gedeelte daarvan te beslissen;

Overwegende dat veel van deze afwijkingen, in het kader van het stelsel van de eigen middelen van de Gemeenschappen, bij de berekening van de compensaties waarin verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de [btw] voorziet, aanleiding geven tot moeilijkheden; dat intrekking ervan met het oog op een betere werking van dit stelsel gewenst is;

Overwegende dat intrekking van deze afwijkingen eveneens zal bijdragen tot meer neutraliteit van het stelsel van [btw] op het vlak van de Gemeenschap;

Overwegende dat een aantal dezer afwijkingen onderscheidenlijk per 1 januari 1990, 1 januari 1991, 1 januari 1992 en 1 januari 1993 moeten worden ingetrokken;

[...]”

6. Artikel 1 van deze richtlijn luidt:

„Richtlijn 77/388/EEG wordt als volgt gewijzigd:

1. met ingang van 1 januari 1990 worden in bijlage E de in de punten 1, 3 tot en met 6, 8, 9, 10, 12, 13 en 14 bedoelde handelingen geschrapt.

[...]”

3. *Btw-richtlijn*

7. In de overwegingen 1 en 3 van de btw-richtlijn staat het volgende te lezen:

„(1) Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van [btw]: uniforme grondslag [...], is herhaaldelijk en ingrijpend gewijzigd. Nu deze richtlijn opnieuw wordt gewijzigd, dient ter wille van de duidelijkheid van de tekst tot herschikking van deze richtlijn te worden overgegaan.

[...]

⁴ Richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (PB 1989, L 226, blz. 21).

(3) Een heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, vergt dat de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. Niettemin moet een gering aantal materiële wijzigingen die inherent zijn aan de herschikkingsexercitie, in de tekst worden aangebracht. De wijzigingen in kwestie zijn limitatief vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding.”

8. Artikel 13, lid 1, eerste en tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

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

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

9. In artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, opgenomen in hoofdstuk 2 („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”) van titel IX van die richtlijn, is het volgende bepaald:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande goederenleveringen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten;
- b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die 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) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;
- d) de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk;
- e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;
- f) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;

[...]”

B. Duits recht

10. Hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstelling en terugbetaling van de belasting”, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) bevat in § 4 een lijst van diensten die van btw zijn vrijgesteld. Krachtens § 4, punt 14, UStG, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, zijn vrijgesteld:

„a) persoonlijk medische zorg in het kader van de uitoefening van de medische en paramedische beroepen arts, tandarts, ongediplomeerd geneeskundige, fysiotherapeut, verloskundige [...];

b) ziekenhuisopname en medische zorg, met inbegrip van diagnostiek, medisch onderzoek, preventie, revalidatie, hulp bij bevalling en hospicediensten, alsook handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen [...];

[...]

d) andere diensten die door groeperingen waarvan de leden de onder a), vermelde beroepen uitoefenen of deel uitmaken van onder b) genoemde instellingen worden verleend aan hun leden, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van de onder a), of b), genoemde activiteiten en de groeperingen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven;

[...]”

II. Precontentieuze procedure

11. Bij aanmaningsbrief van 23 november 2009 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland meegedeeld dat zij twijfels had over de verenigbaarheid met de btw-richtlijn van de Duitse wettelijke bepalingen inzake de btw-vrijstelling voor diensten van zelfstandige groeperingen van personen (hierna: „ZGP’s”) die een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van die activiteit.

12. In die brief heeft de Commissie uiteengezet dat het Duitse recht [in casu § 4, punt 14, onder d), UStG] voornoemde vrijstelling beperkte tot diensten van ZGP’s waarvan de leden activiteiten of beroepen uitoefenen op het gebied van de gezondheidszorg [te weten de in § 4, punt 14, onder a) en b), UStG genoemde activiteiten en beroepen], terwijl volgens de btw-richtlijn de betrokken vrijstelling niet slechts gold voor groeperingen van bepaalde beroepsgroepen, maar voor alle ZGP’s, wanneer de betrokkenen waren vrijgesteld van btw of niet belastingplichtig waren voor de activiteit die zij uitoefenden. Bijgevolg heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat het Duitse recht inzake de omzetbelasting niet met de doelstellingen van de btw-richtlijn in overeenstemming was.

13. De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij mededeling van 22 maart 2010 geantwoord op de aanmaningsbrief. Zij heeft hierin bevestigd dat de Duitse wettelijke regeling de vrijstelling voor diensten van ZGP’s inderdaad voorbehield aan groeperingen van artsen of beoefenaren van paramedische beroepen en groeperingen van ziekenhuizen of daarmee vergelijkbare instellingen. Deze beperking werd volgens haar gerechtvaardigd door het feit dat het aan de nationale wetgever stond na te gaan welke beroepsgroepen voor de betrokken vrijstelling in aanmerking kwamen zonder dat de mededinging zou worden verstoord. Aldus heeft de Duitse wetgever volgens haar na onderzoek vastgesteld dat de betrokken vrijstelling alleen voor de gezondheidszorg gerechtvaardigd was.

14. Op 7 april 2011 heeft de Commissie aan de Duitse regering een met redenen omkleed advies uitgebracht. Daarin heeft zij twijfels geuit over de stelling van de Bondsrepubliek Duitsland dat wegens het risico van verstoring van de mededinging alleen activiteiten en beroepen op het gebied van de gezondheidszorg voor de betrokken vrijstelling in aanmerking kwamen. Volgens de Commissie blijkt uit het wetgevingsproces van de Unie dat de btw-richtlijn juist is vastgesteld met als doel de vrijstelling uit te breiden tot groeperingen van andere categorieën van personen. Voorts heeft de Commissie aangevoerd dat Duitse rechters de werkingssfeer van de betrokken vrijstelling meermaals hebben moeten uitbreiden tot andere dan de in het Duitse recht inzake de omzetbelasting opgesomde beroepsgroepen.

15. Daarnaast heeft de Commissie te kennen gegeven niet te begrijpen op grond waarvan de Duitse wetgever vreesde voor aanhoudende verstoringen van de mededinging indien hij de vrijstelling die reeds gold voor gezondheidsberoepen, zou uitbreiden tot alle Duitse bedrijfssectoren. Naar haar oordeel diende de Duitse wetgever niet op basis van een *algemene* overweging te beoordelen of sprake was van mededingingsverstoringen, maar moest hij de betrokken vrijstelling alleen weigeren als er een *reëel gevaar* bestond dat die vrijstelling als zodanig op korte termijn en in de toekomst kon leiden tot verstoring van de mededinging.

16. De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij mededeling van 6 juni 2011 geantwoord op het met redenen omkleed advies. In de eerste plaats heeft zij gewezen op de plaats waar de bepaling inzake de betrokken vrijstelling in het systeem van de btw-richtlijn is opgenomen, te weten in het hoofdstuk over vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Daaruit heeft zij afgeleid dat die vrijstelling niet tot alle economische activiteiten kon worden uitgebreid.

17. In de tweede plaats heeft de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerd dat juist wegens het [in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn neergelegde] verbod op verstoring van de mededingingen bij de omzetting in het nationale recht ervoor is gekozen de vrijstellingsbepaling enkel te laten gelden voor bepaalde beroepsgroepen in de gezondheidssector, en dat in andere sectoren in beginsel gevaar voor verstoring van de mededinging bestond.

18. In de derde plaats heeft zij opgemerkt dat zij niet zag welke beroepsgroep door het Duitse recht ten onrechte van de betrokken vrijstelling zou worden uitgesloten.

19. De Bondsrepubliek Duitsland heeft het verzoek van de Commissie om alle nodige maatregelen te treffen teneinde aan het met redenen omkleed advies te voldoen, dan ook naast zich neergelegd.

20. Aangezien de btw-vrijstelling krachtens de Duitse wettelijke regeling inzake de omzetbelasting bleef voorbehouden aan ZGP's die een activiteit op het gebied van de gezondheidszorg uitoefenen, heeft de Commissie aangekondigd de zaak aanhangig te maken bij het Hof, hetgeen zij op 20 november 2015 heeft gedaan.

III. Procedure bij het Hof

21. De Commissie en de Bondsrepubliek Duitsland hebben ter terechtzitting van 15 februari 2017 pleidooi gehouden.

IV. Beoordeling

A. Argumenten van partijen

1. Commissie

22. Volgens de Commissie wordt de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voor „diensten verricht door [ZGP's] die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit”, door de Bondsrepubliek Duitsland tot bepaalde, specifiek genoemde beroepsgroepen beperkt. De vrijstelling waarin de Duitse btw-wetgeving voorziet, geldt enkel voor groeperingen waarvan de leden arts of beoefenaar van een paramedisch beroep zijn, dan wel activiteiten uitoefenen op het gebied van ziekenhuisopnames of medische zorg.

23. De Commissie betoogt dat dit onverenigbaar is met artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Noch de bewoordingen, noch het doel, noch de ontstaansgeschiedenis van dit artikel kunnen een dergelijke beperking van de btw-vrijstelling tot bepaalde beroepsgroepen rechtvaardigen. De vrijstelling dient juist te worden verleend aan ZGP's van alle beroepsgroepen, op voorwaarde dat de leden daarvan van belasting vrijgestelde activiteiten uitoefenen.

24. De beperking in de Duitse btw-wetgeving wordt evenmin gerechtvaardigd door een eventuele algemene verstoring van de mededinging. De vraag of de toepassing van de vrijstelling al dan niet tot verstoring van de mededinging leidt, kan en moet immers uitsluitend worden beantwoord op basis van de omstandigheden van het individuele geval. Het is onmogelijk in algemene zin vast te stellen dat sprake is van verstoring van de mededinging voor diensten van bepaalde beroepsgroepen.

25. Dat de belastingvrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voorziet, onderzoek van de specifieke feitelijke omstandigheden vereist, volgt trouwens ook uit punt 77 van de brief van het Bundesministerium der Finanzen⁵ die is opgesteld naar aanleiding van een wijziging van § 4 UStG in 2009, die aan de aan de orde zijnde versie van deze bepaling ten grondslag ligt.

2. Bondsrepubliek Duitsland

a) De vrijstelling als zodanig en de beperking ervan tot activiteiten van algemeen belang

26. De Bondsrepubliek Duitsland merkt in de eerste plaats op dat de vrijstellingen waarin de btw-richtlijn voorziet, zijn ondergebracht in titel IX van die richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen”, en dat deze titel zelf is onderverdeeld in tien hoofdstukken. Voorts wijst zij erop dat de betrokken vrijstelling deel uitmaakt van de in artikel 132 van de btw-richtlijn opgesomde vrijstellingen en dat die bepaling, waarvan de bewoordingen sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn nagenoeg gelijk zijn gebleven, is opgenomen in hoofdstuk 2 van de richtlijn, dat het opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” draagt. Uit de plaats van de betrokken vrijstelling in het algemene systeem van de btw-richtlijn volgt derhalve dat die vrijstelling alleen kan gelden voor diensten die worden verricht door ZGP's waarvan de activiteiten het algemeen belang dienen.

⁵ Federaal ministerie van Financiën, Duitsland. Brief van 26 juni 2009 (IV B 9 – S 7170/08/10009).

27. De Bondsrepubliek Duitsland is van oordeel dat de betrokken vrijstelling niet geldt voor ZGP's waarvan de vrijgestelde activiteiten niet onder hoofdstuk 2 vallen en het algemeen belang niet dienen. Zou het de bedoeling van de Uniewetgever zijn geweest dat deze vrijstelling geldt voor alle beroepsgroepen en alle vrijgestelde activiteiten, dan zou hij deze bepaling elders in titel IX betreffende vrijstellingen hebben opgenomen, bijvoorbeeld in hoofdstuk 1 ervan, met het opschrift „Algemene bepalingen”.

28. Groeperingen van banken en verzekeringen, wier diensten krachtens artikel 135 van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van btw, vallen dus buiten de werkingssfeer van de vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn voorziet.

29. Ook de wetgevingsvoorstellen en eerdere mededelingen van de Commissie waarmee zij een wijziging van de btw-richtlijn tot stand trachtte te brengen, bevestigen dat de betrokken vrijstelling alleen geldt voor ZGP's die activiteiten van algemeen belang uitoefenen. Zo heeft de Commissie op 28 november 2007 een voorstel voor een richtlijn gepresenteerd betreffende „[d]e introductie van een samenwerkingsverband” op het gebied van financiële en verzekeringsdiensten.⁶ Zou de betrokken vrijstelling reeds van toepassing zijn geweest op dergelijke diensten, dan was het voor de Commissie niet nodig geweest voor te stellen deze diensten onder de vrijstelling te laten vallen.

30. In het begeleidende document met de referentie MEMO/07/519⁷ bij voornoemd voorstel voor een richtlijn heeft de Commissie bovendien zelfs erkend dat „[d]e bestaande vrijstellingsbepalingen inzake kostendeling [...] onduidelijk [zijn] en [...] niet uniform [worden] toegepast. Daarom bevat het voorstel een specifieke btw-vrijstelling voor de industriector die van toepassing is op kostendelingsregelingen, met inbegrip van grensoverschrijdende regelingen. Dankzij deze wijziging zullen ondernemingen hun handelingen binnen een groepering kunnen bundelen en de kosten tussen de leden van die groepering kunnen delen zonder dat extra niet-terugvorderbare btw ontstaat.”

31. De Bondsrepubliek Duitsland vermeldt tevens de mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van [de btw-richtlijn] voorziet [COM(2009) 325 definitief]. In deze mededeling bevestigt de Commissie volgens de Bondsrepubliek Duitsland dat „moet worden benadrukt dat het concept van ‚kostendelingsregelingen’ buiten het bestek van deze mededeling valt. Voor deze regelingen, die gebaseerd zijn op artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, geldt momenteel een verplichte vrijstelling voor bepaalde activiteiten in het algemeen belang. In de recente mededeling van de Commissie over de btw-behandeling van verzekerings- en financiële diensten [...] is er ook een nieuwe vorm van dit concept geïntroduceerd [...]”

32. De Bondsrepubliek Duitsland leidt hieruit af dat de betrokken vrijstelling volgens de Commissie alleen geldt voor activiteiten van algemeen belang. Voorts is zij van mening dat het met name gaat om de in artikel 132, lid 1, onder b) tot en met e), van de btw-richtlijn genoemde activiteiten, die worden vermeld vóór de vrijstelling waarin onder f) wordt voorzien en die betrekking hebben op de gezondheidssector. In dit verband brengt zij in herinnering dat de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof alleen in btw-vrijstelling voorzien voor activiteiten van algemeen belang die in die richtlijn zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven (arrest van 10 juni 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en dat de bewoordingen die worden gebruikt ter omschrijving van deze vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd (arrest van 22 oktober 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, punt 34).

⁶ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief van 28 november 2007.

⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en

33. De Bondsrepubliek Duitsland voegt hieraan toe dat haar stelling dat de betrokken vrijstelling geldt voor de in artikel 132, onder b) tot en met e), van de btw-richtlijn genoemde activiteiten, steun vindt in de precieze formulering waarmee het Hof het doel van deze vrijstelling heeft toegelicht, te weten „te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van [btw] wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt” (arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

34. Dienaangaande merkt de Bondsrepubliek Duitsland op dat het Hof in de Duitse versie van het arrest uitdrukkelijk spreekt van „Berufsausübenden” (beroepsbeoefenaren) en dat de term „Beruf” (beroep) in de btw-richtlijn slechts op een klein aantal plaatsen wordt gebruikt, vrijwel steeds in samenhang met medische beroepen ten dienste van het algemeen belang. Dit betekent dat het Hof bij het omschrijven van het doel van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn alleen groeperingen van beoefenaren van medische beroepen van algemeen belang voor ogen kan hebben gehad.

35. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland vindt haar standpunt steun in de ontstaansgeschiedenis van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Dienaangaande merkt zij op dat de vrijstelling voor ZGP's in een voorstel van de Commissie aangaande de Zesde richtlijn⁸ reeds deel uitmaakte van de „vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” en gold voor „diensten die door zelfstandige groeperingen van beroepsbeoefenaren in de medische of paramedische sector worden verleend aan hun leden ten behoeve van de vrijgestelde activiteiten van die leden”.

36. Ten aanzien van de eerste versie van de Zesde richtlijn merkt de Bondsrepubliek Duitsland nog op dat artikel 28, lid 3, onder a), in samenhang met punt 3 van bijlage E tot doel had te verzekeren dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), voor diensten van ZGP's in de medische of paramedische sector onmiddellijk van toepassing zouden zijn, terwijl de lidstaten soortgelijke diensten van andere ZGP's tot 31 december 1989 konden blijven belasten.

37. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland was de overgangsbepaling van artikel 28, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn niet bedoeld om de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, onder f), van die richtlijn te beperken of te verruimen. Dat het recht om de andere ZGP's te belasten met ingang van 1 januari 1990 is afgeschaft, betekent dus niet dat een paradigmaverschuiving op het gebied van de omzetbelasting werd beoogd. Het ging er veeleer om, zoals blijkt uit de overwegingen van de Achttiende richtlijn (89/465), bepaalde moeilijkheden van louter praktische aard, die losstonden van het btw-stelsel zelf, te verhelpen, met name wat de berekening van de eigen middelen uit de btw betreft.

38. De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat uit de overgang van de Zesde richtlijn naar de btw-richtlijn evenmin aanwijzingen kunnen worden gedestilleerd die steun bieden voor de stelling van de Commissie dat de toestemming om de betrokken vrijstelling te beperken tot ZGP's in de medische of paramedische sector was geschrapt. De verandering van richtlijn heeft wat dit betreft geen inhoudelijke wijzigingen tot gevolg gehad, zoals volgt uit overweging 3 van de btw-richtlijn.

39. Ten slotte brengt de Bondsrepubliek Duitsland in herinnering dat de uitlegging van de bewoordingen die worden gebruikt ter omschrijving van de vrijstellingen van de btw-richtlijn in overeenstemming dient te zijn met de doeleinden van de vrijstellingen en moet stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punt 35).

⁸ Voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, COM(73) 950 def. van 20 juni 1973 (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 13).

40. Het doel van de betrokken vrijstelling is volgens de rechtspraak van het Hof te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht aan de betaling van btw wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op de dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt (arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

41. Zou de vrijstelling niet van toepassing zijn, dan zou de btw evenwel niet door de leden van de ZGP moeten worden betaald, zoals de Commissie stelt, maar door de ZGP zelf. Zij zou de prijs van haar diensten moeten verhogen met het bedrag van de btw en deze aldus aan haar leden moeten doorberekenen. Niet de dienstverrichting van de groepering, maar de in de prijs verwerkte btw zou dus de kostenfactor zijn.

42. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland kan het argument van de Commissie aangaande de neutraliteit van de btw niet slagen. Zij herinnert eraan dat de druk van de btw overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punten 46 en 47) niet bij de ondernemer moet liggen, mits de handelingen die hij in een eerder stadium heeft verricht, waarvoor hij btw heeft afgedragen, worden aangewend ten behoeve van zijn eigen belaste handelingen. Het probleem van de niet-afrekbaarheid van voorbelasting zou slechts naar dat eerdere stadium worden verplaatst, indien de vrijstelling zou gelden voor diensten die de groepering aan haar leden verleent, aangezien de ZGP de voorbelasting vervolgens niet zou kunnen aftrekken. De kostenfactor in de keten zou dus blijven bestaan.

43. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland bestaat het werkelijke voordeel van de betrokken vrijstelling erin dat een echte waardecreatie die de ZGP voor haar leden tot stand brengt, in het stadium van de levering van de dienst van belasting kan worden uitgezonderd, of dat de ZGP, waarvan de leden een „inkoopcombinatie” vormen, kortingen en prijsvoordelen kan verkrijgen. Om politieke redenen moeten dergelijke voordelen juist mogelijk zijn voor personen die activiteiten van algemeen belang uitoefenen. In dat licht kunnen groeperingen op het gebied van banken en verzekeringen niet onder de betrokken vrijstelling vallen, aangezien zij geen activiteiten van algemeen belang uitoefenen.

44. Tevens moet in aanmerking worden genomen dat de vrijstelling voor financiële diensten is bedoeld als louter technische vrijstelling die niet op overwegingen van fiscaal beleid is gestoeld, doch met name is ingevoerd wegens de moeilijkheden die zich voordoen bij de vaststelling van de maatstaf van heffing en het bedrag van de aftrekbare btw (arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punt 36). De maatstaf van heffing voor diensten die een groepering op het gebied van banken en verzekeringen aan haar leden verleent, kan evenwel zonder enig probleem worden bepaald.

b) Mogelijkheid van verstoringen van de mededinging als gevolg van de vrijstelling

45. In de tweede plaats betoogt de Bondsrepubliek Duitsland dat de Duitse wetgever terecht de voorwaarde heeft onderzocht dat de betrokken vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden. Zij bestrijdt het argument van de Commissie dat het ondenkbaar is voor diensten die door bepaalde beroepsgroepen worden geleverd, in algemene zin vast te stellen dat sprake is van verstoring van de mededinging.

46. Om te beginnen stelt de Bondsrepubliek Duitsland dat een richtlijn enkel bindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat en dat het de Duitse wetgever dus was toegestaan, ter realisering van het in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vastgelegde doel, voor deze vorm van regulering te kiezen en tevens zelf, ten behoeve van de omzetting, het risico op verstoring van de mededinging te beoordelen.

47. Volgens de rechtspraak van het Hof is omzetting via wetgeving zelfs de omzettingmethode die het meest recht doet aan het beginsel van rechtsschepping, en in het algemeen een geschikte wijze van omzetting. Eenvoudige administratieve praktijken daarentegen, die naar hun aard volgens goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid is gegeven, zijn niet te beschouwen als een correcte uitvoering van de verplichtingen die het VWEU oplegt (arrest van 8 juli 1999, Commissie/België, C-203/98, EU:C:1999:380, punt 14).

48. Naar mening van de Bondsrepubliek Duitsland eist de Commissie feitelijk de invoering van een wettelijke regeling die de bevoegde belastingautoriteiten een beoordelingsmarge laat die vergelijkbaar is met die waarover zij zouden beschikken indien het, bij ontbreken van een rechtsgrond, aan hen zou worden overgelaten de btw-richtlijn via een administratieve praktijk om te zetten. Het vereiste van niet-verstoring van de mededinging is inhoudelijk gezien echter niet voldoende bepaald en niet onvoorwaardelijk, maar moet op nationaal niveau nader worden ingevuld om te kunnen vaststellen of de vrijstelling in een specifiek geval van toepassing is (arrest van 26 juni 2003, Commissie/Frankrijk, C-233/00, EU:C:2003:371, punt 76).

49. De loutere omstandigheid dat de Duitse wetgever de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet letterlijk heeft overgenomen, is ook niet in strijd met de rechtspraak van het Hof. Het is in beginsel niet nodig dat de bepalingen van een richtlijn letterlijk worden overgenomen, mits de volledige toepassing van die richtlijn daadwerkelijk op voldoende bepaalde en duidelijke wijze is verzekerd (arresten van 7 januari 2004, Commissie/Spanje, C-58/02, EU:C:2004:9, punt 26; 20 oktober 2005, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-6/04, EU:C:2005:626, punt 21, en 6 april 2006, Commissie/Oostenrijk, C-428/04, EU:C:2006:238, punt 99).

50. Vervolgens voert de Bondsrepubliek Duitsland aan dat, anders dan de Commissie stelt, de nationale wetgever ervoor kan kiezen het risico op verstoring van de mededinging binnen bepaalde beroepsgroepen per groep te beoordelen, en dat die beoordeling tevens geoorloofd is wanneer de wetgever bepaalde beroepsgroepen op voorhand uitsluit.

51. Dienaangaande brengt de Bondsrepubliek Duitsland in herinnering dat het Hof heeft geoordeeld dat de lidstaten niet verplicht zijn het vereiste van niet-verstoring van de mededinging van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn – welke bepaling nadien is vervangen door artikel 13, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn – letterlijk in hun nationaal recht over te nemen of kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen (arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 23). Het is volgens de Bondsrepubliek Duitsland zelfs geoorloofd dat de minister van Financiën bij nationale wet de taak wordt toebedeeld in concreto te bepalen welke activiteiten tot verstoring van de mededinging kunnen leiden (arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punten 32-35).

52. Zou daarentegen het vereiste van niet-verstoring van de mededinging letterlijk in het nationale recht worden overgenomen en zou de verstoring van de mededinging in het licht van de omstandigheden van elk specifiek geval worden beoordeeld, dan zouden de juridische duidelijkheid en de rechtszekerheid op onaanvaardbare wijze worden aangetast.

53. Dat is met name zo omdat de btw-vrijstelling volgens de rechtspraak van het Hof moet worden geweigerd wanneer „er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot [verstoring van de mededinging] kan leiden” (arrest van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punt 64). Het onderzoek van voornoemd vereiste vooronderstelt dus een beoordeling van zowel de actuele als de mogelijke toekomstige mededingingssituatie, en die beoordeling kan alleen op basis van complexe economische analyses van elke sector worden verricht. Voor de bevoegde belastingautoriteiten op plaatselijk niveau is een

dergelijk onderzoek van de complexe economische omstandigheden waarvan sprake is in elk specifiek geval simpelweg onuitvoerbaar. Bovendien kan niet worden aanvaard dat de ZGP en haar leden niet met de nodige zekerheid kunnen voorzien of de diensten in kwestie bij elke toekomstige handeling al dan niet van btw zullen zijn vrijgesteld.

54. Ook uit artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt dat de wetgever kan bepalen welke sectoren ten aanzien van de mededinging van belang zijn. De Uniewetgever heeft in bijlage I bij deze richtlijn een lijst opgesteld van werkzaamheden waarvoor in beginsel het bestaan van verstoring van de mededinging kan worden vermoed. Wat dit artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn betreft, heeft het Hof geoordeeld dat er daarnaast op nationaal niveau andere, niet in bijlage I genoemde werkzaamheden kunnen bestaan waarvan de lijst van de ene lidstaat tot de andere of van de ene economische sector tot de andere kan verschillen (arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punten 35 en 36). Uit deze rechtspraak blijkt duidelijk dat de beoordeling van verstoring van de mededinging op wetgevingsniveau kan plaatsvinden. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland moet dit des te nadrukkelijker gelden voor nationale wetgeving die een opsomming bevat van sectoren waarin geen gevaar voor verstoring van de mededinging op de nationale markt bestaat.

55. De Bondsrepubliek Duitsland voegt hieraan toe dat het vereiste dat de betrokken vrijstelling niet kan leiden tot verstoring van de mededinging, tot doel heeft de werkingssfeer van de vrijstelling te beperken. Dit vereiste is dus gericht op herstel van de algemene regel dat alle werkzaamheden van economische aard aan de belasting zijn onderworpen en mag bijgevolg niet eng worden uitgelegd (arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punten 72 en 73).

56. Ten slotte betoogt de Bondsrepubliek Duitsland dat de Commissie niet heeft aangetoond dat een vrijstelling voor door ZGP's aan hun leden verleende diensten in sectoren buiten die van de in het UStG genoemde medische beroepen, niet tot verstoring van de mededinging leidt.

57. De Commissie moet in het kader van een op basis van artikel 258 VWEU ingesteld beroep evenwel de gestelde niet-nakoming aantonen en de feiten en omstandigheden aandragen die het Hof nodig heeft om uit te maken of er sprake is van niet-nakoming, en kan zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden (arrest van 6 april 2006, *Commissie/Oostenrijk*, C-428/04, EU:C:2006:238, punt 98 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In casu heeft de Commissie geen bewijs of aanwijzingen aangedragen waaruit kan worden afgeleid dat een wettelijke regeling die voor bepaalde beroepsgroepen geldt, ongeschikt is om het vereiste van niet-verstoring van de mededinging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn om te zetten.

58. De Bondsrepubliek Duitsland is van mening dat de Commissie, om vast te stellen dat een dergelijke omzettingmethode ongeschikt is, aan de hand van concrete feiten had moeten aantonen dat enkel een letterlijke overname van het vereiste van niet-verstoring van de mededinging in de wetgeving, met volledige delegatie van de beslissingsbevoegdheid aan de bevoegde belastingautoriteiten, een geoorloofde omzetting van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vormt. De Commissie heeft een dergelijk algemeen bewijs echter niet geleverd.

59. Ten eerste volgt uit punt 77 van de brief van het federale ministerie van Financiën (zie punt 25 van deze conclusie) niet, anders dan de Commissie beweert, dat de Bondsrepubliek Duitsland zelf twijfels heeft over de geschiktheid van de door haar gekozen omzettingmethode.

60. Het feit dat in het UStG geen andere bedrijfstakken worden genoemd, betekent dat in die andere takken in alle gevallen gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat. Het feit dat de gezondheidssector wel wordt genoemd, betekent niet dat zich in deze sector nimmer een verstoring van de mededinging kan voordoen. Punt 77 van voornoemde brief beschrijft veeleer bij wijze van voorbeeld in concreto de verschillende soorten verrichtingen van artspraktijken die van btw dienen te worden vrijgesteld, daar die verrichtingen de diensten vormen die direct nodig zijn voor de

uitoefening van de in § 4, punt 14, onder a) en b), UStG genoemde activiteiten. Zoals uit punt 72, van de brief blijkt, gaat het om het ter beschikking stellen van medische installaties, apparaten en hulpmiddelen, en om laboratoriumonderzoek, röntgenfotografie en andere technische verrichtingen op medisch gebied.

61. Zou de groepering voor haar leden daarentegen taken op het gebied van boekhouding of juridisch advies vervullen of de onderlinge verrekening van medische kosten beheren, dan zou het volgens punt 73 van de brief gaan om verrichtingen die slechts indirect met de levering van vrijgestelde medische diensten verband houden en die dus niet van btw zijn vrijgesteld. In punt 77 van die brief wordt verduidelijkt dat deze verrichtingen bovendien concurreren met die van andere ondernemingen, zodat er ook gevaar bestaat voor verstoring van de mededinging, die overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn moet worden uitgesloten.

62. De brief van het federale ministerie van Financiën geeft dus enkel aanwijzingen voor een richtlijnconforme toepassing van § 4, punt 14, onder d), UStG in elk specifiek geval aangaande de in die bepaling genoemde activiteiten van ZGP's. De kring van begunstigden wordt daardoor evenwel geenszins uitgebreid of beperkt, en evenmin worden twijfels opgeworpen over de wetgevingsaanpak als zodanig.

63. Ten tweede kan evenmin op grond van de door de Commissie in punt 29 van het verzoekschrift genoemde beslissingen van nationale rechterlijke instanties worden geconcludeerd dat de omzettingmethode waarvoor de Duitse wetgever heeft gekozen, niet geschikt is voor het omzetten van de betrokken vrijstelling. Dienaangaande merkt de Bondsrepubliek Duitsland op dat de Duitse rechterlijke instanties het Hof prejudiciële vragen overeenkomend met die in de onderhavige zaak hadden kunnen of zelfs reeds hadden moeten voorleggen, maar dat niet hebben gedaan. Zonder uitdrukkelijke uitspraak van het Hof is het niet mogelijk uit het simpele feit dat een nationale rechter het Hof geen prejudiciële vraag heeft voorgelegd, af te leiden dat die rechter de Unierechtelijke bepaling in kwestie juist heeft uitgelegd.

64. Ten derde bevat het advies van de Bundesrat (federale raad, Duitsland) aangaande het Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (wetsontwerp inzake de ontwikkeling van de stabilisatie van de financiële markten), waarnaar de Commissie verwijst, geen enkel element waaruit zou blijken dat de gekozen omzettingmethode van § 4, punt 14, onder d), UStG onvoldoende geschikt is. Bovendien is dit voorstel door de andere wetgevingsorganen afgewezen. De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dan ook dat dit voorstel, dat nooit wet is geworden, niet kan worden aangevoerd als bewijs op grond waarvan zou kunnen worden vastgesteld dat er in de banken- en verzekeringssector in elk geval geen gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat.

65. Door te verwijzen naar punt 77 van de brief van het federale ministerie van Financiën (zie punt 25 van deze conclusie), laat de Commissie buiten beschouwing dat de beperking van de vrijstelling tot bepaalde beroepsgroepen in de gezondheidssector waarin het UStG voorziet, niet betekent dat verstoring van de mededinging volgens de Duitse wetgever voor alle activiteiten binnen deze sector is uitgesloten. Die brief benadrukt dan ook dat het vereiste van niet-verstoring van de mededinging uitvoerig moet worden onderzocht in het licht van de activiteiten die concreet worden uitgeoefend door ZGP's die krachtens § 4, punt 14, onder d), UStG een voorkeursbehandeling genieten, en bevat nadere details daaromtrent. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland kan daaruit evenwel niet a contrario worden afgeleid dat de nationale belastingautoriteiten het vereiste van niet-verstoring van de mededinging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voor alle bedrijfstakken per geval kunnen onderzoeken en dat een dergelijk onderzoek een juridische verplichting is.

66. Voorts heeft de Commissie onvoldoende aanwijzingen overgelegd waaruit zou blijken dat het onderzoek dat de Duitse wetgever met betrekking tot het vereiste van niet-verstoring van de mededinging heeft verricht, wat de in § 4, punt 14, onder d), UStG genoemde beroepsgroepen betreft, onjuist is geweest.

67. Ten aanzien van de beslissingen van Duitse rechterlijke instanties waaraan de Commissie refereert, stelt de Bondsrepubliek Duitsland vast dat het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) geen definitieve uitspraak heeft gedaan over rechtstreekse toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn en zich ten aanzien van de bij hem aangebrachte zaken evenmin heeft uitgesproken over de kwestie van verstoring van de mededinging. Op grond van de arresten van het Bundesfinanzhof kan dus niet worden geconcludeerd dat verruiming van de betrokken vrijstelling tot andere bedrijfstakken geen risico op verstoring van de mededinging met zich brengt.

B. Analyse

68. Om te beginnen wijs ik erop dat het beroep van de Commissie uitsluitend is gericht tegen de beperking door de Bondsrepubliek Duitsland van de btw-vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voorziet. Volgens de Duitse omzettingbepaling in § 4 UStG wordt de vrijstelling immers enkel verleend aan groeperingen waarvan de leden ofwel arts of beoefenaar van een paramedisch beroep zijn, ofwel activiteiten op het gebied van ziekenhuisopnames en medische zorg uitoefenen.

69. Het onderzoek moet worden gericht op de twee reeksen argumenten die de Bondsrepubliek Duitsland aanvoert ter weerlegging van de stelling van de Commissie, te weten, ten eerste, argumenten aangaande de personele werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn en, ten tweede, argumenten aangaande het in dat artikel opgenomen vereiste van niet-verstoring van de mededinging.

1. Eerste reeks argumenten van de Bondsrepubliek Duitsland: personele werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn

70. Het principiële standpunt van de Commissie is dat de Duitse wettelijke regeling in kwestie niet in overeenstemming is met artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, aangezien de personele werkingssfeer van deze bepaling niet tot bepaalde duidelijk omschreven beroepsgroepen is beperkt en die bepaling dus tevens van toepassing is op sectoren buiten de gezondheidssector, ook wanneer het geen activiteiten van algemeen belang betreft, en dus met name ook op de banken- en verzekeringssector. Subsidiair voert de Commissie aan dat, gesteld al dat voornoemde bepaling alleen zou gelden voor ZGP's die activiteiten van algemeen belang uitoefenen, de personele werkingssfeer ervan ook dan niet zou zijn beperkt tot ZGP's waarvan de leden beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector zijn. De Bondsrepubliek Duitsland bestrijdt zowel de ruime als de door de Commissie voorgestane engere uitlegging van de personele werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

71. In haar verweerschrift betoogt de Bondsrepubliek Duitsland dat uit de bewoordingen en de plaats van voornoemde bepaling, alsook uit de ontstaansgeschiedenis en de doelstellingen ervan, volgt dat de personele werkingssfeer van de betrokken vrijstelling is *beperkt tot ZGP's die actief zijn in de gezondheidssector of althans bepaalde activiteiten van algemeen belang uitoefenen* (zodat bijvoorbeeld banken en verzekeringen zijn uitgesloten).

a) Systemische analyse

72. Het lijkt mij dienstig hier terug te komen op het begrip „groepering” dat in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn wordt gebruikt.

73. Dat begrip ziet op feitelijke groeperingen voor gedeeld gebruik van middelen, aangezien een groepering niet noodzakelijkerwijs over rechtspersoonlijkheid beschikt en bij eenvoudige contractuele overeenkomst kan worden opgericht.

74. Wat dit mechanisme betreft, zou ik overigens een parallel willen trekken met artikel 11 van de btw-richtlijn, dat elke lidstaat toestaat „personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn”, *tezamen als één belastingplichtige* aan te merken.⁹

75. Het mechanisme van de btw-groep is niet door alle lidstaten en met name niet door de Franse Republiek ingevoerd, maar wel door de Bondsrepubliek Duitsland¹⁰, waar op grote schaal van btw-groepen gebruik wordt gemaakt, hetgeen de gevolgen van de door de Commissie bestreden wetgeving beperkt.

76. In Frankrijk¹¹ is het feit dat de door artikel 11 geboden mogelijkheid onbenut is gelaten, aldus verklaard dat met feitelijke groeperingen voor gedeeld gebruik van middelen hetzelfde resultaat kan worden bereikt als met btw-groepen, te weten vrijstelling van btw-verplichtingen voor handelingen die worden verricht tussen leden van de groepering, waarbij de groepering voor gedeeld gebruik van middelen het voordeel biedt dat het bereik ervan groter kan zijn dan dat van de btw-groep. De werking van beide mechanismen is evenwel identiek: de interne handelingen binnen een btw-groep bestaan niet voor btw-doeleinden en zijn dus ook niet aan btw onderworpen, en hetzelfde geldt voor feitelijke groeperingen voor gedeeld gebruik van middelen. Anders gezegd, „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same” (de oplossingen die worden geboden door een feitelijke groepering voor gedeeld gebruik van middelen [ingevolge artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn] verschillen van die van een btw-groep (ingevolge artikel 11 van die richtlijn), maar het resultaat is in beide gevallen gelijk).¹²

9 Zie in dit verband met name Bouchard, J.-C., „TVA et groupement de moyens de fait”, *Revue de droit fiscal*, nr. 7-8, 14 februari 2013, blz. 150 e.v.; De Duve, B., „Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA”, *Revue pratique des sociétés*, jaargang 110 (2011), 1e kwartaal, blz. 5-26; Lhote, L., en Warscotte, Q., „Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l’unité TVA et le GAP”, in *TVA, taxer, déduire, exonérer et punir*, 2015, blz. 263-282; Swinkels, J., „The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects”, *International VAT Monitor*, januari/februari 2010, IBFD, blz. 36-42; Swinkels, J., „The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations”, *International VAT Monitor*, januari/februari 2008, IBFD, blz. 13-21; Bernaerts, Y., „Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?”, *Journal de droit fiscal*, juli/augustus 2007, blz. 193-240; Parolini, A., „European VAT and Groups of Companies”, in Maisto, G. (uitg.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, EC and International Tax Law Series, vol. 4, IBFD, 2008, blz. 120; Amand, C., „VAT on financial services: the unanswered questions”, *ERA Forum* (2008) 9:357-376, blz. 373, en Libert, F., „Les associations de frais – Aspects TVA”, *R.G.F.*, 10 oktober 1997, blz. 304 e.v.

10 De btw-groepoptie is in 16 lidstaten ingevoerd: België, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Nederland, Oostenrijk, Roemenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Zie Van Norden, G.-J., „State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case”, *EC Tax Review*, 2016/4, blz. 211. Volgens Bouvard, J.-C., op. cit., hebben 17 lidstaten deze regeling ingevoerd.

11 In deze lidstaat is het mechanisme van groepsinterne btw-vrijstelling omgezet bij artikel 261 B van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek). Zie *Revue de droit fiscal*, nummer 45, 6 november 2014, LexisNexis, blz. 28.

12 Vertaling van mij. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Artikel 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [thans artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn] is called a quasi-grouping arrangement”. Anderzijds, „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services”. Zie Vyncke, K., „Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium”, *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, blz. 340 en 346.

77. Voorts is, omgekeerd, in het Verenigd Koninkrijk het feit dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet is omgezet, aldus verklaard dat de doelen ervan ook met btw-groepen konden worden gerealiseerd (al is voornoemd artikel door een rechter in het Verenigd Koninkrijk als rechtstreeks toepasselijk aangemerkt¹³).

78. Net zoals een btw-groep is een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn dus transparant ten aanzien van de btw. Zij treedt niet op als koper, verkoper of agent en verleent haar diensten aan haar leden dus niet als een als zodanig handelende belastingplichtige.

79. In feite had de richtlijn niet moeten spreken van vrijstelling van diensten verricht door ZGP's, maar deze handelingen van de werkingssfeer van de btw moeten uitsluiten.

80. Gezien de omstandigheid dat de groepering uitgaven voor haar rekening neemt en de gemaakte kosten ongewijzigd aan haar leden doorberekent, zou immers gesproken kunnen worden van groepsinterne uitgaven. Een prijs ontbreekt, en dus is er geen sprake van dienstverrichtingen onder bezwarende titel en het nemen van risico via een prijs: het gaat hier simpelweg om het ter beschikking stellen van middelen, waarbij de kosten tussen de leden worden verdeeld naargelang van het gebruik dat elk van die leden van de middelen maakt. Het betreft in zekere zin handelingen van een gemeenschappelijk kantoor dat optreedt als een intern uitvoeringsorgaan van een groepering, een onderdeel van een onderneming of een uitvoeringsafdeling daarvan, maar niet van een onderneming als zodanig, althans niet voor deze op het gebruik van gemeenschappelijke middelen gerichte groepsinterne handelingen.

81. Deze omschrijving verwijst naar punt 88 van het arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)¹⁴, en naar een overweging in een arrest van de Franse Conseil d'État in de zaak Société d'analyses financière et économique van 6 februari 1984¹⁵, waarin wordt verklaard dat „uit de bestuurlijke doctrine volgt dat in een situatie waarin meerdere ondernemingen de uitvoering van gezamenlijke taken in handen leggen van een van hen of de uitvoering van die taken berust bij een afzonderlijke vennootschap die daartoe speciaal is opgericht, de ontvangsten van die vennootschap, die de exacte tegenprestatie vorm[en] voor leveringen of diensten van die vennootschap aan de andere ondernemingen, niet kunnen worden aangemerkt als zaken die aan btw zijn onderworpen”.

82. Voorts doet het er volgens mij niet toe of de ZGP al dan niet belastingplichtig is. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn bepaalt niets ten aanzien van de belastingplicht van ZGP's. Deze bepaling bevat slechts één vereiste, namelijk dat de leden van de groepering een activiteit uitoefenen die van btw is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.¹⁶

83. Deze systemische analyse brengt mij tot de conclusie dat, hoewel het juister zou zijn geweest te spreken van handelingen die van btw zijn uitgesloten, de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet kan worden beperkt tot handelingen van ZGP's die actief zijn op gebieden van algemeen belang (zodat de banken- en verzekeringssector zou zijn uitgesloten), en al helemaal niet tot alleen de gezondheidssector.

¹³ Zie VAT and Duties Tribunal, London, in Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, beslissing 14081 van 15 en 16 februari 1996.

¹⁴ „Derhalve vormen werkzaamheden zoals die welke aan de orde zijn in het hoofdgeding, die door de deelnemers aan een consortium overeenkomstig de bepalingen van een consortiumovereenkomst worden verricht en die overeenstemmen met het in die overeenkomst aan elk van hen toebedeelde aandeel, geen levering van goederen of diensten ‚onder bezwarende titel‘ in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, en bijgevolg ook niet een krachtens deze bepaling belastbare handeling. Dat deze werkzaamheden worden verricht door de consortiumdeelnemer die het consortium beheert, is dienaangaande irrelevant.”

¹⁵ Conseil d'État, 7 / 9 SSR, 6 februari 1984, 37882, gepubliceerd in *Recueil Lebon*.

¹⁶ Over dit punt bestaat discussie. Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaken Commissie/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15) en Aviva (C-605/15). Wat betreft de vraag of de btw-groep als bedoeld in artikel 11 van de btw-richtlijn zelf belastingplichtig moet zijn of dat het volstaat dat de leden ervan dat zijn, zie Vyncke, K., „VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations”, *International VAT Monitor*, juli/augustus 2007, blz. 255.

b) Teleologische benadering

84. Het doel van de betrokken vrijstelling bestaat erin dienstverrichtingen ten behoeve van personen die zelf zijn vrijgesteld of niet belastingplichtig zijn, van belastingheffing vrij te stellen. Deze vrijstelling beoogt dus „te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van [btw] wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt”.¹⁷

85. De betrokken vrijstelling heeft dus hoofdzakelijk tot doel te voorkomen dat personen die zich in een ZGP hebben verenigd, btw moeten betalen over diensten die deze ZGP heeft verleend, welke belasting zij niet zouden kunnen aftrekken.¹⁸

86. Dit doel rechtvaardigt dat de betrokken vrijstelling wordt verleend aan alle ZGP's waarvan de leden een activiteit uitoefenen die van btw is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, met inbegrip van ZGP's op het gebied van banken en verzekeringen (waarvoor de vrijstelling van artikel 135 van de btw-richtlijn geldt) en, uiteraard, ZGP's die activiteiten van algemeen belang buiten de gezondheidssector uitoefenen.

87. Ik merk op dat deze vrijstelling aan zeer strikte voorwaarden is gebonden, te weten dat de betrokken diensten door de ZGP aan haar leden worden verleend, dat die leden een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, dat de diensten in kwestie direct nodig zijn voor de uitoefening van die activiteit en dat de groeperingen van hun leden alleen terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en dit alles onder de voorwaarde dat de vrijstelling niet tot versterking van de mededinging kan leiden.

88. Wat de neutraliteit van de btw betreft, kunnen de argumenten van de Bondsrepubliek Duitsland dienaangaande, gesteld al dat zij juist zijn, niet slagen. De betrokken vrijstelling biedt weliswaar geen waarborgen voor de fiscale neutraliteit, daar het „probleem” van de niet-aftrekbaarheid van de btw enkel wordt „verplaatst”¹⁹, maar deze vaststelling zou uiteraard voor zowel ZGP's in de gezondheidssector als iedere andere ZGP gelden.

89. Hoe dan ook geeft de Bondsrepubliek Duitsland toe dat de betrokken vrijstelling, gelet op het doel ervan, geldt voor ZGP's die activiteiten van algemeen belang buiten de gezondheidssector uitoefenen.²⁰ Haar aan het doel van de vrijstelling ontleende argumenten kunnen dus kennelijk niet rechtvaardigen dat deze aldus wordt uitgelegd dat zij enkel geldt voor ZGP's in de gezondheidssector.

17 Arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37. Dit arrest had betrekking op artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, welke bepaling nadien is vervangen door artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. De bewoordingen van beide bepalingen en de plaats ervan binnen het systeem van de respectieve richtlijnen zijn identiek, zij het dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn spreekt van „personen” en niet van „beroepsbeoefenaren”.

18 Zoals advocaat-generaal Mischo heeft uiteengezet, wordt met deze vrijstelling beoogd uniforme concurrentievoorwaarden te creëren op een markt waarop zowel grote ondernemingen actief zijn die hun diensten kunnen aanbieden door louter eigen middelen in te zetten, als andere, kleine ondernemingen die gedwongen zijn voor dezelfde diensten een beroep te doen op externe medewerking (zie zijn conclusie in de zaak Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, punt 120).

19 Verweerschrift, punten 53 en 54.

20 Verweerschrift, punten 55 en 56.

c) Tekstuele benadering

1) Ontstaansgeschiedenis van de betrokken bepaling

90. Om te beginnen verzet de ontstaansgeschiedenis van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn zich ertegen dat de vrijstelling wordt beperkt tot ZGP's uit de gezondheidszorg, zoals de praktijk is in de Bondsrepubliek Duitsland.

91. Het is juist dat het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting²¹ in artikel 14, A, lid 1, onder f), oorspronkelijk bepaalde dat vrijstelling alleen moest worden verleend voor „diensten die door zelfstandige groeperingen van beroepsbeoefenaren in de medische of paramedische sector aan hun leden worden verleend ten behoeve van hun van belastingheffing vrijgestelde activiteiten”. Dit voorstel heeft uiteindelijk geleid tot de Zesde richtlijn, die er evenwel van afweek in die zin dat zij in artikel 13, A, lid 1, onder f), en artikel 28, lid 3, onder a), alsook in bijlage E, voorzag in een algemene vrijstelling voor ZGP's, ongeacht de sector waarin zij actief waren, maar de lidstaten toestond deze vrijstelling bij de omzetting in het nationale recht te beperken, zij het dat medische en paramedische beroepen niet van de vrijstelling konden worden uitgesloten.

92. Deze mogelijkheid heeft de wetgever per 1 januari 1990 geschrapt²², hetgeen betekent dat de lidstaten sindsdien de btw-vrijstelling voor ZGP's niet meer enkel mogen toepassen voor beroepen in de gezondheidszorg.²³

93. In artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is de tekst van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn overgenomen. Daarmee is de groepsvrijstelling voor alle vrijgestelde beroepsgroepen van toepassing geworden. De in 1990 ingetrokken toestemming om deze vrijstelling te beperken tot beroepen in de gezondheidssector, is in de in 2006 vastgestelde btw-richtlijn niet opnieuw ingevoerd. Ook deze analyse weerspreekt nadrukkelijk de stelling van de Bondsrepubliek Duitsland dat zij de vrijstelling tot beroepen in de gezondheidszorg mag beperken.

2) Bewoordingen van de betrokken bepaling

94. De Bondsrepubliek Duitsland betoogt niettemin dat de beperking van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn tot activiteiten van algemeen belang meteen al volgt uit de bewoordingen van dit artikel 132 en de plaats ervan binnen het systeem van de richtlijn.²⁴

95. Ik merk om te beginnen op dat de tekst van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn geen enkele verwijzing bevat naar een beperking tot een bepaalde of bepaalbare tak van beroep²⁵, laat staan tot alleen de activiteiten die in de voorafgaande punten van deze bepaling worden genoemd, die met name betrekking hebben op gezondheidszorg²⁶. De enige beperking is dat alleen voor diensten die door een ZGP aan haar leden worden verleend, vrijstelling mag worden verleend.

21 Zie voetnoot 8 van deze conclusie. Het voorstel van de Commissie is te vinden op [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf)

22 Zie artikel 1 van de Achttiende richtlijn (89/465).

23 Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland stelt, kan uit de overwegingen van de Achttiende richtlijn (89/645) niet worden afgeleid dat de eerder geldende afwijkingen alleen zijn ingetrokken om de berekening van de eigen middelen uit de btw te vereenvoudigen. Een van de redenen voor de vaststelling van voornoemde richtlijn is dat de intrekking van de bestaande afwijkingen eveneens zou bijdragen tot „meer neutraliteit van het stelsel van [btw] op het vlak van de [Unie]” (zie derde overweging, weergegeven in punt 5 van deze conclusie).

24 Verweerschrift, punten 14-39.

25 Hetgeen de Bondsrepubliek Duitsland zelf lijkt te erkennen (verweerschrift, punt 16).

26 Hoe zou dan de uitsluiting van de andere punten van artikel 132 van de btw-richtlijn kunnen worden gerechtvaardigd?

96. Die leden moeten bovendien personen zijn die een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Ik denk (net zoals de Commissie) dat de btw-richtlijn aldus aanwijst wie voor de vrijstelling in aanmerking komt, maar ten aanzien van de arbeidssector waarin de leden van de ZGP werkzaam zijn, enkel vermeldt dat het moet gaan om activiteiten die zijn vrijgesteld of waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn. Met dit voorbehoud ziet voornoemde bepaling van de btw-richtlijn dus op alle bedrijfstakken.

97. Niets in de rechtspraak van het Hof laat een andere beperking van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn toe.

98. Wat artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn betreft, welke bepaling qua bewoordingen en plaats binnen het systeem van de richtlijn nagenoeg identiek was aan respectievelijk overeenstemde met artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, waarbij zij is vervangen²⁷, heeft het Hof in zijn arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punt 14), geoordeeld dat „[a]rtikel 13, deel A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn [...] uitdrukkelijk slechts [geldt] voor [ZGP's] die aan hun leden diensten verlenen. Dit is niet het geval bij een stichting die uitsluitend diensten verleent aan een andere stichting, terwijl geen van deze stichtingen lid is van de andere. Gezien de nauwkeurige formulering van de vrijstellingsvoorwaarden, zou iedere uitlegging die de draagwijdte van de tekst van artikel 13, deel A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn verruimt, onvereenigbaar zijn met de strekking van deze bepaling”.

99. Voorts heeft het Hof in zijn arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), erkend dat de krachtens artikel 13, B, onder a), van de Zesde richtlijn vrijgestelde verzekeringstransacties onder de kostendelingsvrijstelling vielen. Het Hof heeft de vrijstelling dus reeds uitgebreid tot activiteiten zonder medisch of sociaal oogmerk.

100. Daarnaast is het interessant dat alle partijen (behalve de Bondsrepubliek Duitsland) in de zaak DNB Banka (C-326/15), te weten DNB Banka AS, de Luxemburgse en de Poolse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, zich ter terechtzitting van 30 juni 2016 in die zaak op het standpunt hebben gesteld dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in wezen, anders dan de Bondsrepubliek Duitsland beweert, wel degelijk van toepassing is op financiële en verzekeringsdiensten.

101. Daarbij dient wel het volgende te worden gepreciseerd. In deze zaak DNB Banka (C-326/15) is het volgens de Poolse regering „moeilijk Duitsland gelijk te geven wanneer het beweert dat de vrijstelling niet geldt voor de financiële sector. Volgens Polen biedt de richtlijn daarvoor geen enkele rechtsgrond. Artikel 132 [van de btw-richtlijn] bepaalt dat het moet gaan om een vrijgestelde activiteit. Van een sectorale beperking is geen sprake. Polen heeft dergelijke sectorale beperkingen in zijn belastingpraktijk nooit toegepast”. Ter terechtzitting in de verwante zaak Aviva (C-605/15) van 7 december 2016 heeft de Poolse regering evenwel betoogd dat „de vraag of artikel 132 van toepassing is op verzekeraars ontkennend [moet] worden beantwoord. De vrijstelling in kwestie geldt geenszins voor [ZGP's] die actief zijn op verzekeringsgebied. De thans aan de orde zijnde vrijstelling vloeit voort uit artikel 132 van de richtlijn, dat in zijn geheel op activiteiten van algemeen belang betrekking heeft. Verzekeringen zijn weliswaar van btw vrijgesteld, maar gelden voor de toepassing van de richtlijn niet als activiteit van algemeen belang en zijn ten aanzien van dit aspect van algemeen belang niet van belasting vrijgesteld”.²⁸

²⁷ Ik merk op dat de tekst van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn spreekt van „personen” en niet van „beroepsbeoefenaren”.

²⁸ Zie transcript van deze terechtzitting, blz. 15.

102. In het arrest van 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), dat betrekking heeft op artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, heeft het Hof geoordeeld dat de levering van menselijk bloed enkel in aanmerking komt voor de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet indien deze levering rechtstreeks bijdraagt aan activiteiten van algemeen belang (punt 33), en op die grond „industriële” plasma, daar dat bestemd is om te worden geïntegreerd in een industriële productie, met name voor de vervaardiging van geneesmiddelen, van die vrijstelling uitgesloten. Dit arrest verandert niets aan mijn redenering in de onderhavige zaak, aangezien niet wordt betwist dat de levering van menselijk bloed, juist omdat het een activiteit van algemeen belang betreft, in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn is opgenomen en deze vrijstelling dus tot activiteiten van dergelijke aard moest worden beperkt. De vraag waarom het draait in de onderhavige zaak is nu juist of de vrijstelling onder f) al dan niet aan dezelfde voorwaarde (dat het moet gaan om een activiteit van algemeen belang) is onderworpen, en ik stel voor deze vraag ontkennend te beantwoorden.

3) Opschrift van hoofdstuk 2 van de btw-richtlijn en de betrokken bepaling

103. Feit blijft dat de betrokken vrijstelling is opgenomen in hoofdstuk 2 van de btw-richtlijn, waarvan het opschrift luidt „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, en dat alle andere alinea’s van het eerste lid van artikel 132 betrekking hebben op activiteiten van algemeen belang.²⁹

104. Ik ben van mening dat de bewoordingen van artikel 132 van de btw-richtlijn niet op grond van de loutere omstandigheid dat het hoofdstuk waartoe dit artikel behoort, het opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” draagt, hun eenduidigheid kunnen verliezen³⁰ en dat de titel van een hoofdstuk slechts een aanwijzing vormt voor de uitlegging van de bepalingen die erin zijn opgenomen³¹.

105. Het feit dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is opgenomen in het hoofdstuk met als opschrift „Vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang”, kan op zichzelf dus niet tot de vaststelling leiden dat de wetgever de bedoeling had de reikwijdte van de betrokken vrijstelling te beperken.

106. Voorts laat de plaats van voornoemde vrijstelling binnen de btw-richtlijn zich uit de historische feiten verklaren. De Commissie heeft namelijk erkend³² dat het opschrift van artikel 132 van die richtlijn het resultaat is van een onvolkomenheid in de redactie van de tekst.

107. Ik herinner eraan dat het oorspronkelijke voorstel van de Commissie betreffende de Zesde richtlijn³³ daadwerkelijk voorzag in beperking van de vrijstelling tot activiteiten van algemeen belang. In dat voorstel viel de vrijstelling dus – vanuit systemisch oogpunt correct – in haar geheel onder dit kopje, dat is behouden. Tijdens het wetgevingsproces waarbij de werkingssfeer van de vrijstelling is gewijzigd, heeft de Uniewetgever evenwel verzuimd punt f van het eerste lid van artikel 132 van de btw-richtlijn op een andere plaats in de richtlijn onder te brengen.

29 Ik wijs er nogmaals op dat zelfs indien uit de plaats waar de betrokken vrijstelling in de btw-richtlijn is opgenomen zou volgen dat zij enkel geldt voor ZGP's die activiteiten van algemeen belang uitoefenen (quod non), daaruit nog niet zou volgen dat deze vrijstelling is beperkt tot ZGP's in de gezondheidssector, zoals de Bondsrepubliek Duitsland betoogt. Zou dit wel het geval zijn, dan zou de vrijstelling hoe dan ook tevens moeten worden uitgebreid tot ZGP's die andere vrijgestelde beroepsactiviteiten van algemeen belang uitoefenen, zoals activiteiten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, onderwijs, sport en cultuur. Zie artikel 132, lid 1, onder g), i), m), n) en q), van de btw-richtlijn.

30 Zie naar analogie arrest van 1 maart 2016, Alo en Osso (C-443/14 en C-444/14, EU:C:2016:127, punt 25).

31 Zie naar analogie, aangaande de gecombineerde nomenclatuur die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), arrest van 12 juni 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, punt 33).

32 Zie repliek van de Commissie, punten 9 en 14.

33 Zie voetnoten 8 en 21 van deze conclusie.

108. De Commissie heeft getracht dit probleem te verhelpen met, in het bijzonder, haar voorstel van 28 november 2007 voor een richtlijn betreffende verzekerings- en financiële diensten³⁴, zonder dat daaruit kan worden afgeleid, zo stelt zij, dat zij van mening was dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet van toepassing was op krachtens artikel 135 van die richtlijn vrijgestelde activiteiten van ondernemingen op verzekerings- en financieel gebied. In de ogen van de Commissie had dit voorstel voor een richtlijn immers tot doel in algemene zin duidelijkheid te verschaffen over de btw-vrijstellingsregels voor verzekerings- en financiële diensten, waaronder begrepen kostendeling (punt 1 van de toelichting), maar de Bondsrepubliek Duitsland benadrukt dat in punt 3 van diezelfde toelichting wordt verklaard dat het voorstel „de introductie van een samenwerkingsverband” omvat, hetgeen er veeleer op duidt dat dit „samenwerkingsverband” voor de sectoren in kwestie nog niet bestond. De conclusie kan alleen maar zijn dat de redactionele onvolkomenheid is blijven bestaan. Het voorstel is hoe dan ook door de Commissie ingetrokken³⁵, en overigens van latere datum dan de btw-richtlijn.

109. In dit verband merk ik op dat in de periode 2007-2013 ook andere werkzaamheden voor wijziging van de btw hebben plaatsgevonden waaruit blijkt dat de lidstaten en de Commissie ervan uitgingen dat de vrijstelling voor de activiteiten van ZGP's tevens gold voor het bankwezen en de financiële sector en dat niet werd overwogen haar in te trekken. Dat heeft althans het Groothertogdom Luxemburg ter terechtzitting in de zaak DNB Banka (C-326/15) naar voren gebracht. In antwoord op een vraag hierover ter terechtzitting in de onderhavige zaak, heeft de Commissie bevestigd dat dit inderdaad zo is en dat alleen de Bondsrepubliek Duitsland een uitzondering vormt.

110. Los van het feit dat een hoofdstuktitel slechts een aanwijzing vormt en uiteraard niet kan prevaleren boven de eenduidige bewoordingen van de bepaling zelf, blijkt uit het voorgaande niet duidelijk dat de Uniewetgever de intentie had de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voor te behouden aan ZGP's die activiteiten van algemeen belang uitoefenen. A fortiori kunnen deze elementen niet afdoen aan de conclusies die ik op grond van de systemische en teleologische benadering en mijn tekstuele analyse van de betrokken bepaling kan trekken.

d) Tussenconclusie

111. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, ondanks de gebreken van de tekst van die richtlijn, niet kan worden beperkt tot activiteiten van algemeen belang en al helemaal niet tot alleen de gezondheidssector.

2. Tweede reeks argumenten van de Bondsrepubliek Duitsland: vereiste van niet-verstoring van de mededinging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn

a) Argumenten van partijen

112. Volgens de Commissie wordt de beperking ten aanzien van de btw die in de Duitse wetgeving is vastgelegd evenmin gerechtvaardigd door de mogelijkheid van een algemene verstoring van de mededinging. De vraag of de toepassing van de vrijstelling leidt tot een verstoring van de mededinging kan immers alleen worden beoordeeld in het licht van de omstandigheden van elk individueel geval. Het is naar het oordeel van de Commissie niet mogelijk in algemene zin het bestaan van verstoring van mededinging vast te stellen voor dienstverrichtingen van bepaalde beroepsgroepen of voor daarmee rechtstreeks samenhangende diensten van een groepering, hetgeen de Bondsrepubliek Duitsland betwist.

³⁴ Zie voetnoot 6 van deze conclusie. Zie dienaangaande De Duve, B., op.cit., blz. 8 e.v.
³⁵ PB 2016, C 155, blz. 3.

113. Anders dan de Commissie is de Bondsrepubliek Duitsland namelijk van mening dat niet in elk afzonderlijk geval moet worden nagegaan of er gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat en dat de nationale wetgever zich bij de omzetting op standaardgroepen kan baseren. Ter onderbouwing van dit standpunt voert zij aan dat de nationale wetgever niet verplicht is een richtlijn letterlijk om te zetten en dat een onderzoek per geval voor de betrokken belastingautoriteiten simpelweg ondoenlijk is.³⁶

b) Beoordeling

114. De Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie betwisten niet dat voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een voorbehoud geldt. De verlening van de vrijstelling kan namelijk worden geweigerd indien er een risico bestaat dat de vrijstelling op zichzelf op korte termijn of in de toekomst tot verstoring van de mededinging kan leiden.

115. Wat betreft dit vereiste van niet-verstoring van de mededinging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten niet verplicht zijn dit letterlijk in hun nationale recht om te zetten.³⁷ Ook dit punt wordt door de partijen in feite niet betwist.³⁸

116. Wat meer bepaald het geschil tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie in de onderhavige zaak betreft, is in het arrest van 19 december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), de mogelijkheid onderzocht die de lidstaten door artikel 133, eerste alinea, onder d), van de btw-richtlijn wordt geboden om de verlening van bepaalde vrijstellingen voor de btw van geval tot geval afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat die vrijstellingen niet tot verstoring van de mededinging ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen kunnen leiden.

117. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat het „[o]p grond van deze mogelijkheid, waarvan de reikwijdte moet worden beoordeeld in de context zoals die blijkt uit de voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, onder a) tot en met c), van [de btw-richtlijn], [...] de lidstaten evenwel niet [is] toegestaan, algemene maatregelen als die in het hoofdgeding te nemen waardoor de werkingssfeer van deze vrijstellingen wordt beperkt. Volgens de rechtspraak van het Hof inzake de overeenstemmende bepalingen van de Zesde richtlijn kan een lidstaat, wanneer hij de in artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan een of meer van de in artikel 133 ervan genoemde voorwaarden verbindt, de werkingssfeer van dit artikel immers niet wijzigen”³⁹.

118. Op die grond sluit ik me aan bij het standpunt van de Commissie dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vereist dat van geval tot geval wordt onderzocht of sprake is van een risico op verstoring van de mededinging. Alleen op basis van een dergelijk onderzoek van elk geval afzonderlijk kan immers worden vastgesteld, wanneer het erom gaat de btw-vrijstelling te weigeren, of „er een *reëel* gevaar bestaat dat de vrijstelling *op zich* op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing *kan leiden*” (cursivering van mij), zoals het Hof heeft geoordeeld ten aanzien van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, de voorloper van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, in zijn arrest van 20 november 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 65). Er moet dus een reëel gevaar worden vastgesteld, en het lijkt mij onmogelijk in algemene zin het bestaan van mededingingsverstoringen vast te stellen voor de dienstverrichtingen van bepaalde beroepsbeoefenaren en voor de rechtstreeks daarmee samenhangende diensten van een ZGP.

³⁶ Verweerschrift, punten 67-86.

³⁷ Zie naar analogie, aangaande het criterium van „concurrentievervalsing van enige betekenis” dat in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is opgenomen, welke bepaling is vervangen door artikel 13 van de btw-richtlijn, arrest van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* (231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 23).

³⁸ Zie met name verweerschrift, punt 75, en repliek van de Commissie, punt 24.

³⁹ Punt 35, waarin het Hof verwijst naar het arrest van 7 mei 1998, *Commissie/Spanje* (C-124/96, EU:C:1998:204, punt 21).

119. Dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een onderzoek van de feitelijke omstandigheden en de afzonderlijke handelingen vereist, volgt volgens de Commissie ook uit punt 77 van de brief van het federale ministerie van Financiën⁴⁰ die in 2009 is opgesteld naar aanleiding van een wijziging van § 4 UStG waarop de aan de orde zijnde versie van deze bepaling is gebaseerd. In de punten 71 tot en met 78 van deze brief, getiteld „Omzetbelasting; inleidende brief inzake § 4, punt 14, UStG, in de met ingang van 1 januari 2009 geldende versie”, deelt het federale ministerie van Financiën mee dat de vrijstelling alleen geldt indien de diensten van de ZGP's worden verricht ten behoeve van leden die behoren tot een van de in § 4, punt 14, UStG genoemde beroepsgroepen in de gezondheidszorg en direct van belang zijn voor de vrijgestelde handelingen van die leden. Punt 77 van voornoemde brief, waarin wordt vermeld dat de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden, luidt als volgt:

„Overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn mag de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging leiden. Zij kan dan ook enkel betrekking hebben op de overige diensten van groepspraktijken en groeperingen voor gedeeld gebruik van medische apparatuur, en niet op gevallen waarin een groepering voor haar leden bijvoorbeeld taken op het gebied van boekhouding of juridisch advies vervult of optreedt als medische afwikkelingsinstantie.”

120. Deze tekst vooronderstelt daadwerkelijk een onderzoek van ieder geval afzonderlijk. Waarom zou dit onderzoek voor de gezondheidssector mogelijk zijn, maar niet voor de andere sectoren, waarvoor zelfs een vermoeden van verstoring van de mededinging zou gelden?

121. Een lidstaat is gerechtigd het vereiste van niet-verstoring van de mededinging als vervat in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn nader te omschrijven, maar hij moet vermijden met die nadere omschrijving de werkingssfeer van de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, te beperken of te verruimen.

122. Bovendien lijkt het erop dat het Duitse recht inzake de omzetbelasting tot dusdanige praktische problemen voor de Duitse rechterlijke instanties heeft geleid dat die rechterlijke instanties in sommige van hun beslissingen, in strijd met de bewoordingen van § 4 UStG en onder rechtstreekse toepassing van het Unierecht, reeds hebben gepleit voor verruiming van de betrokken vrijstelling tot ZGP's van andere, niet onder § 4 UStG vallende beroepsgroepen⁴¹, op grond dat groeperingen van organisaties van sociale aard, zoals zorgcentra⁴², of groeperingen op verzekeringsgebied, zoals ziekenfondsen⁴³, onder de vrijstelling zouden moeten vallen. Daarbij hebben zij steeds vermeld dat het verlenen van vrijstelling impliceert dat de autoriteiten zich aan de hand van een onderzoek (kennelijk van geval tot geval) van het ontbreken van verstoring van de mededinging vergewissen.

123. Zoals de Commissie daarenboven heeft opgemerkt, blijkt ook uit bepaalde wetsvoorstellen die in het Duitse parlement zijn ingediend, dat de Duitse wetgever geen verband legt tussen het risico op verstoring van de mededinging en verruiming van de vrijstelling tot ZGP's in de banken- en verzekeringssector.⁴⁴

⁴⁰ Zie punt 25 van deze conclusie.

⁴¹ Ter terechtzitting heeft de Bondsrepubliek Duitsland deze ontwikkeling gekenschetst als een „heroverweging” van de beperking van de vrijstelling waarin de Duitse wettelijke regeling in kwestie voorziet.

⁴² Uitspraak van het Bundesfinanzhof van 30 april 2009, nr. V R 3/08.

⁴³ Uitspraak van het Bundesfinanzhof van 23 april 2009, nr. V R 5/07.

⁴⁴ Zie opmerkingen van de Bundesrat over het wetsvoorstel inzake de voortzetting van de stabilisatie van de financiële markten, Bundestag-publicatie 16/13384 van 12 juni 2009, blz. 5.

124. Ten slotte heeft de Duitse wetgever kennelijk niet voor alle sectoren buiten de gezondheidszorg uitvoerig onderzocht of sprake is van een reëel en algemeen risico op verstoring van de mededinging⁴⁵, terwijl vrijstelling volgens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn de regel is en het bestaan van een risico op verstoring van de mededinging dus moet worden bewezen.

125. Dat de bewijslast in een niet-nakomingsprocedure bij de Commissie ligt, wordt door niemand betwist, maar de Bondsrepubliek Duitsland gaat mijns inziens te ver met haar bewering ter terechtzitting dat het aan de Commissie staat te bewijzen dat er geen gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat in de sectoren die niet onder de vrijstelling vallen waarin de Duitse wetgeving voorziet. Daarmee zou bijna een probatio diabolica worden verlangd.

126. Ik ben kortom van mening dat de beperking die in de Duitse wetgeving is vastgelegd, niet kan worden gerechtvaardigd door een reëel en algemeen risico op verstoring van de mededinging voor alle andere ZGP's dan die welke actief zijn in de gezondheidssector.

V. Kosten

127. Ingevolge artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

VI. Conclusie

128. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging:

- vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, doordat zij de vrijstelling voor diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, beperkt tot groeperingen van bepaalde beroepsgroepen, en
- de Bondsrepubliek Duitsland te verwijzen in de kosten.

⁴⁵ De vertegenwoordiger van de Duitse regering heeft ter terechtzitting meegedeeld dat hij „zich kon voorstellen” dat de Duitse wetgever dit onderzoek had verricht.