



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

20 november 2019\*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 13, A, lid 1, onder f) – Vrijstellingen – Diensten die worden verleend door zelfstandige groeperingen van personen – Diensten die worden verleend aan leden en aan niet-leden”

In zaak C-400/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissing van 19 april 2018, ingekomen bij het Hof op 18 juni 2018, in de procedure

### **Infohos**

tegen

**Belgische Staat,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb (rapporteur), T. von Danwitz, C. Vajda, en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Infohos, vertegenwoordigd door F. Soetaert, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa en M. J. Marques als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en W. Roels als gemachtigden,

\* Procestaal: Nederlands.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 juli 2019,  
het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Infohos en de Belgische Staat over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor 2002, 2003 en 2004.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

- 3 De Zesde richtlijn is ingetrokken bij en 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 2006, L 347, blz. 1). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft de Zesde richtlijn evenwel van toepassing op het hoofdgeding.

- 4 De negende en de elfde overweging van de Zesde richtlijn luiden:

„Overwegende dat de maatstaf van de heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt;

[...]

Overwegende dat, met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten, een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld”.

- 5 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

- 6 In artikel 13 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, stond te lezen:

„A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

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

[...]

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;

[...]”

- 7 Artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn komt overeen met artikel 131 en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112.

### ***Belgisch recht***

- 8 Artikel 44, § 2, 1 bis, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalde in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, dat vrijgesteld zijn van de btw „de diensten verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen die een werkzaamheid uitoefenen welke krachtens dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van die werkzaamheid, deze groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en mits deze vrijstelling niet tot concurrentieverstoring kan leiden; de Koning regelt de toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling”.

- 9 Artikel 2 van koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten van 5 juli 1991 (*Belgisch Staatsblad*, 6 augustus 1991, blz. 17215) luidde:

„De diensten verleend aan hun leden door de in artikel 1 bedoelde zelfstandige groeperingen van personen zijn van de belasting vrijgesteld op voorwaarde dat:

1° de werkzaamheden van de groepering uitsluitend bestaan in het verrichten van diensten rechtstreeks in het belang van de leden zelf en alle leden een werkzaamheid uitoefenen welke krachtens artikel 44 van het Wetboek is vrijgesteld of waarvoor ze niet belastingplichtig zijn”.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

- 10 Infohos is een vereniging die gespecialiseerd is in ziekenhuisinformatica. Zij verleent zowel ziekenhuisinformaticediensten aan de als lid bij haar aangesloten ziekenhuizen als diensten aan niet-leden.
- 11 Op 5 september 2000 heeft zij een samenwerkingsakkoord gesloten met IHC-Group NV om gezamenlijk, doch op bestelling van Infohos, nieuwe of vernieuwende softwaretoepassingen te ontwikkelen voor de als lid bij haar aangesloten ziekenhuizen.

- 12 Infohos heeft zich niet laten registreren als btw-belastingplichtige omdat zij meende niet als een dergelijke belastingplichtige te kunnen worden beschouwd overeenkomstig artikel 6 van het btw-wetboek, of op zijn minst in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 bis, van dat wetboek.
- 13 Naar aanleiding van een op 20 april 2005 verrichte controle heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de wederzijdse diensten tussen Infohos en IHC-Group aan de btw moesten worden onderworpen. Bovendien had het verrichten van belastbare handelingen voor niet-leden volgens de belastingdienst tot gevolg dat ook de handelingen ten behoeve van leden van Infohos aan de btw dienden te worden onderworpen, en dat Infohos bijgevolg niet langer in aanmerking kwam voor de vrijstelling uit hoofde van artikel 44, § 2, 1 bis, van het btw-wetboek voor de aan haar leden verleende diensten.
- 14 Op 13 december 2005 heeft de belastingdienst een proces-verbaal opgemaakt waarin deze inbreuken werden vastgesteld en vervolgens een dwangbevel uitgevaardigd, dat uitvoerbaar is verklaard.
- 15 Op 22 mei 2007 heeft Infohos bij verzoekschrift op tegenspraak, dat is neergelegd bij de rechtbank van eerste aanleg Brugge (België), deze rechter verzocht om dit verzoekschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren en derhalve de tenuitvoerlegging van het door de belastingdienst uitgevaardigde dwangbevel op te schorten, voor recht te verklaren dat de gevorderde sommen niet verschuldigd waren en, subsidiair, de kwijtschelding van de opgelegde boeten te bevelen of minstens deze substantieel te verminderen, de terugbetaling te bevelen van alle bedragen die op basis van dat dwangbevel zouden zijn geïnd, vermeerderd met vertragsrente, alsook de Belgische Staat te verwijzen in de kosten.
- 16 Bij vonnis van 23 februari 2009 heeft de rechtbank van eerste aanleg Brugge geoordeeld dat de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 bis, van het btw-wetboek niet waren vervuld en dat Infohos voor alle door haar – zowel aan haar leden als aan haar niet-leden – verleende diensten btw verschuldigd was.
- 17 Infohos heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij het hof van beroep Gent (België).
- 18 Bij arrest van 21 september 2010 heeft deze rechter geoordeeld dat Infohos zich niet kon beroepen op de vrijstelling van artikel 44, § 2, 1 bis, van het btw-wetboek, op het gevaar af de concurrentie te verstoren. Voorts heeft hij geoordeeld dat Infohos, als gemengd belastingplichtige in de zin van artikel 46 van het btw-wetboek, op goede gronden een vordering tot teruggaaf kon instellen tegen de Belgische Staat.
- 19 De belastingdienst heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie (België).
- 20 Bij arrest van 31 oktober 2014 heeft die rechter het arrest van het hof van beroep Gent vernietigd omdat het tegenstrijdig was te oordelen, enerzijds dat Infohos zich niet kon beroepen op artikel 44, § 2, 1 bis, van het btw-wetboek en dat zij dus moest worden geacht de status van volledig belastingplichtige te hebben, en anderzijds dat zij zich op goede gronden kon beroepen op de status van gemengd belastingplichtige.
- 21 Het Hof van Cassatie heeft de zaak naar het hof van beroep Antwerpen (België) verwezen.
- 22 Bij arrest van 20 september 2016 heeft deze laatste rechter geoordeeld dat Infohos zich niet kon beroepen op de vrijstelling waarin artikel 44, § 2, 1 bis, van het btw-wetboek voorziet, aangezien zij ook diensten verleende aan niet-leden.

- 23 Infohos heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie, met name op grond dat de in artikel 2, § 1, van koninklijk besluit nr. 43 opgenomen voorwaarde voor de toepassing van de btw-vrijstelling, volgens welke een zelfstandige groepering van personen uitsluitend ten behoeve van haar leden diensten mocht verrichten, niet voorkwam in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn en dus in strijd was met die bepaling.
- 24 De verwijzende rechter brengt in herinnering dat het hof van beroep Antwerpen heeft geoordeeld dat uit een strikte uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn en inzonderheid van de erin vervatte voorwaarde dat zelfstandige groeperingen van personen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, volgde dat een dergelijke uitlegging uitsloot dat de dienstverlening door die groeperingen ook werd verstrekt aan personen die er geen deel van uitmaakten. Het hof van beroep Antwerpen was tevens van oordeel dat aangezien Infohos zich niet beperkte tot het verrichten van diensten voor haar leden, maar tevens overging tot de commercialisatie van softwaretoepassingen naar derden toe, zij zich voor het geheel van haar activiteiten niet kon beroepen op de vrijstelling.
- 25 De aldus opgeworpen betwisting kan volgens de verwijzende rechter slechts worden beslecht door een uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.
- 26 In die omstandigheden heeft het Hof van Cassatie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 13, A, lid 1, f), [van de Zesde richtlijn], thans artikel 132, 1°, f), [van de Zesde richtlijn], zo worden uitgelegd dat het de lidstaten toelaat aan de daarin bepaalde vrijstelling een exclusiviteitsvoorwaarde te verbinden waardoor een zelfstandige groepering die eveneens diensten presteert aan niet-leden, ook voor de diensten verstrekt aan leden integraal onderworpen is aan de btw?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale bepaling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de verlening van de btw-vrijstelling afhankelijk stelt van de voorwaarde dat zelfstandige groeperingen van personen uitsluitend diensten verlenen aan hun leden, waardoor dergelijke groeperingen die tevens diensten verlenen aan niet-leden, integraal onderworpen zijn aan de btw, ook voor de diensten die zij verlenen aan hun leden.
- 28 Om deze vraag te beantwoorden zij in herinnering gebracht dat de lidstaten krachtens artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen van die bepaling te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling verlenen voor 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 deze 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.
- 29 In dit verband volgt uit de negende en de elfde overweging van de Zesde richtlijn dat zij tot doel heeft de maatstaf van de heffing van de btw te harmoniseren en dat de vrijstellingen van die belasting autonome begrippen van het Unierecht zijn die, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 30 Het is bovendien vaste rechtspraak dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien de betreffende vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de met 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 betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De rechtspraak van het Hof heeft niet tot doel een zodanige uitlegging te geven dat de bedoelde vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn (arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Wat de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn betreft, zoals die in herinnering zijn gebracht in punt 28 van het onderhavige arrest, ziet de vrijstelling van die bepaling op de diensten die door zelfstandige groeperingen van personen worden verleend aan hun leden. Daarentegen blijkt niet uit deze bewoordingen dat de diensten die dergelijke groeperingen aan hun leden verlenen van die vrijstelling zijn uitgesloten wanneer die groeperingen daarnaast ook diensten verlenen aan niet-leden.
- 32 Hoewel de vrijstelling in kwestie volgens die bepaling alleen mag worden verleend voor diensten die door zelfstandige groeperingen van personen worden verleend aan hun leden, kan uit de bewoordingen ervan dus niet worden afgeleid dat die vrijstelling alleen mag worden toegepast indien deze groeperingen verplicht zijn enkel ten behoeve van hun leden diensten te verlenen.
- 33 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 3 oktober 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland e.a., C-197/18, EU:C:2019:824, punt 48).
- 34 Wat de context van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn betreft, moet worden beklemtoond dat artikel 13, A, van deze richtlijn „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang” als opschrift heeft en behoort tot hoofdstuk X van deze richtlijn, dat betrekking heeft op vrijstellingen. Dit opschrift geeft aan dat de in artikel 13, A, lid 1, onder f), van deze richtlijn vastgestelde vrijstelling enkel ziet op zelfstandige groeperingen van personen waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen (zie in die zin arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland, C-616/15, EU:C:2017:721, punt 44).
- 35 Uit deze context blijkt niet dat deze vrijstelling beperkt zou zijn tot zelfstandige groeperingen van personen die uitsluitend ten behoeve van hun leden diensten verrichten.
- 36 Wat de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn betreft, zij in herinnering gebracht dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat deze bepaling beoogt een btw-vrijstelling in te voeren om te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting 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).
- 37 Derhalve hebben de bepalingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn in hun geheel tot doel bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw, teneinde de toegang tot bepaalde prestaties en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te



vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en goederenleveringen aan de btw werden onderworpen (zie in die zin arresten van 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30, en 21 september 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punt 28).

- 38 Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling wordt de btw-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn systematisch geweigerd voor diensten die door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden worden verleend wanneer deze groeperingen ook diensten verlenen aan niet-leden, en zijn dus al deze diensten aan de btw onderworpen.
- 39 Indien een zelfstandige groepering van personen, zoals Infohos, ook diensten verleent aan niet-leden, neemt dit echter niet weg dat de diensten die zij verleent aan haar leden direct bijdragen tot de uitoefening van de in die bepaling bedoelde activiteiten van algemeen belang. De door een zelfstandige groepering van personen verrichte diensten vallen onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, wanneer deze diensten direct bijdragen tot de uitoefening van de in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde activiteiten van algemeen belang.
- 40 Derhalve moet worden geconstateerd dat het weigeren van de vrijstelling waarin artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn voorziet aan een zelfstandige groepering van personen die aan alle voorwaarden van deze bepaling voldoet, op de enkele grond dat deze groepering ook diensten verleent aan niet-leden, tot gevolg zou hebben dat de werkingssfeer van deze bepaling wordt beperkt, doordat wordt uitgesloten dat diensten die door die groepering ten behoeve van haar leden worden verricht in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling, waarbij een dergelijke beperking van de werkingssfeer geen bevestiging vindt in de doelstelling van die richtlijn zoals die in punt 36 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht (zie naar analogie arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punten 36 en 37).
- 41 Het toepassen van die bepaling op diensten die door een zelfstandige groepering van personen rechtstreeks worden verleend aan haar eigen leden, die een activiteit moeten uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, is dus in overeenstemming met de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn aangezien deze doelstelling niet belet dat een dergelijke groepering diensten verleent aan niet-leden.
- 42 Daarbij zij aangetekend dat overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn uitsluitend de ten behoeve van de leden van de zelfstandige groepering van personen verrichte diensten zijn vrijgesteld voor zover deze diensten ook worden verricht in het kader van de doelstellingen waarvoor een dergelijke groepering is opgericht en zij dus in overeenstemming met het doel ervan worden aangeboden (zie in die zin arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 39). In dit verband staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de door Infohos verrichte diensten voldoen aan alle voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.
- 43 Daarentegen kunnen diensten die worden verleend aan niet-leden, niet in aanmerking komen voor deze vrijstelling en blijven deze diensten onderworpen aan de btw. Aangezien dergelijke diensten niet binnen de werkingssfeer van de in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling vallen, moeten deze diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, immers krachtens artikel 2, lid 1, van die richtlijn aan de btw worden onderworpen.
- 44 Gelet op de bewoordingen en de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, geldt dus niet als voorwaarde voor de btw-vrijstelling waarin deze bepaling voorziet dat de betreffende diensten uitsluitend aan de leden van de betrokken zelfstandige groepering van personen worden aangeboden.

- 45 De Belgische regering voert aan dat artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn niet in de weg staat aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling aangezien deze regeling overeenkomstig de in die bepaling gestelde voorwaarde ertoe strekt elke concurrentievervalsing te voorkomen.
- 46 In herinnering zij gebracht dat in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn te lezen staat dat de in deze bepaling vastgestelde vrijstelling alleen van toepassing is mits zij niet tot concurrentievervalsing kan leiden.
- 47 In dit verband heeft het Hof reeds vastgesteld dat het de btw-vrijstelling op zich is die niet tot concurrentievervalsing mag leiden, en wel op een markt waarop de concurrentie hoe dan ook wordt beïnvloed door de aanwezigheid van een marktdeelnemer die diensten aan zijn leden verleent en die geen winst mag nastreven. Derhalve moet de omstandigheid dat de door een groepering verrichte diensten zijn vrijgesteld tot concurrentievervalsing kunnen leiden, en niet de omstandigheid dat deze groepering aan de overige voorwaarden van de betrokken bepaling voldoet, opdat sprake kan zijn van weigering van deze vrijstelling (arrest van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punt 58).
- 48 Zo heeft het Hof geoordeeld dat de btw-vrijstelling moet worden geweigerd indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden (arrest van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punt 64).
- 49 Om uit te maken of de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn op bepaalde activiteiten tot concurrentievervalsing kan leiden, mag de nationale wetgever inderdaad regels invoeren die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd (zie in die zin arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland, C-616/15, EU:C:2017:721, punt 65).
- 50 De in die bepaling gestelde voorwaarde dat er geen sprake is van concurrentievervalsing, biedt echter niet de mogelijkheid de werkingssfeer van de daarin vastgestelde vrijstelling in algemene termen te beperken (zie in die zin arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland, C-616/15, EU:C:2017:721, punt 67).
- 51 Dat is echter juist het gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling, die een algemeen vermoeden vestigt dat er sprake is van een concurrentievervalsing, en de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn in algemene termen beperkt door diensten die door zelfstandige groeperingen van personen worden verleend aan hun leden uit te sluiten van de btw-vrijstelling wanneer zij ook diensten verlenen aan niet-leden, terwijl laatstgenoemde diensten, zoals blijkt uit punt 43 van dit arrest, niet binnen de werkingssfeer van de betreffende vrijstelling vallen en dus aan de btw moeten worden onderworpen.
- 52 Voorts voert de Belgische regering aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepaling het mogelijk maakt alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.
- 53 In dit verband hoeft slechts in herinnering te worden gebracht dat de lidstaten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar dat deze voorwaarden geen betrekking kunnen hebben op de omschrijving van de inhoud van de vastgestelde vrijstellingen (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 39). Dit is echter juist het gevolg van de voorwaarden die in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling worden gesteld, die met betrekking tot zelfstandige groeperingen van personen die ook diensten verlenen aan niet-leden, een algemeen en onweerlegbaar vermoeden van fraude, misbruik en belastingontwijking vestigen, zonder echter specifiek aan te geven welk soort misbruik, fraude of belastingontwijking deze regeling beoogt te voorkomen.



- 54 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale bepaling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de verlening van de btw-vrijstelling afhankelijk stelt van de voorwaarde dat zelfstandige groeperingen van personen uitsluitend diensten verlenen aan hun leden, waardoor dergelijke groeperingen die tevens diensten verlenen aan niet-leden integraal onderworpen zijn aan de btw, ook voor de diensten die zij verlenen aan hun leden.

### Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 13, A, lid 1, onder f), 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 in de weg staat aan een nationale bepaling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de verlening van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) afhankelijk stelt van de voorwaarde dat zelfstandige groeperingen van personen uitsluitend diensten verlenen aan hun leden, waardoor dergelijke groeperingen die tevens diensten verlenen aan niet-leden integraal onderworpen zijn aan de btw, ook voor de diensten die zij verlenen aan hun leden.**

Arabadjiev

Xuereb

von Danwitz

Vajda

Kumin

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 20 november 2019.

De griffier  
A. Calot Escobar

De president van de Tweede  
kamer  
A. Arabadjiev