

|

61997J0216

Arrest van het Hof van 7 september 1999. - Jennifer Gregg en Mervyn Gregg tegen Commissioners of Customs and Excise. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Value Added Tax and Duties Tribunal, Belfast - Verenigd Koninkrijk. - BTW - Zesde richtlijn - Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang - Inrichting - Organisatie - Begrip - Diensten van associatie van twee natuurlijke personen ('partnership'). - Zaak C-216/97.

Jurisprudentie 1999 bladzijde I-04947

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - "Inrichting" of "organisatie" in zin van artikel 13 A, lid 1, van richtlijn - Begrippen - Natuurlijke personen die onderneming exploiteren - Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13 A, lid 1)

Samenvatting

\$\$Uit de omstandigheid dat artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, verschillende benamingen bevat van de erin genoemde economische subjecten, kan niet worden afgeleid, dat alleen rechtspersonen in aanmerking komen voor de vrijstellingen als bedoeld in deze bepaling, ingeval deze uitdrukkelijk verwijst naar een door een "inrichting", of "organisatie" verrichte handeling, terwijl anders ook natuurlijke personen voor vrijstelling in aanmerking zouden komen. De begrippen "inrichting", en "organisatie" roepen weliswaar het beeld op van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht, doch niet alleen rechtspersonen, maar ook een of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, voldoen aan deze voorwaarden.

Dit artikel moet dus aldus worden uitgelegd, dat de sub b respectievelijk sub g van die bepaling gebruikte uitdrukkingen "andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard" en "andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend", de natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, niet van de vrijstelling uitsluiten.

Partijen

In zaak C-216/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het VAT and Duties Tribunal, Belfast (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

J. Gregg en M. Gregg

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (rapporteur) en P. Jann, kamerpresidenten, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm en R. Schintgen, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de echtelieden Gregg, vertegenwoordigd door A. Hitchmough, Barrister, geïnstrueerd door T. Dockley, Solicitor,*
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door P. Lasok, QC, en M. Hall, Barrister,*
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij dat ministerie, als gemachtigden,*
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,*
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. Oliver, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,*

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de echtelieden Gregg, vertegenwoordigd door A. Hitchmough; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door N. Paines, QC; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Fierstra, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Zweedse regering, vertegenwoordigd door L. Nordling, directeur-generaal juridische aangelegenheden (EU) bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door P. Oliver, ter terechtzitting van 15 september 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 november 1998,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 4 juni 1997, ingekomen bij het Hof op 9 juni daaraanvolgend, heeft het VAT and Duties Tribunal, Belfast, krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen de echtelieden Gregg en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: "Commissioners"), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn ter zake van de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), betreffende de toepassing van een BTW-vrijstelling krachtens Schedule 9, Group 7, item 4, van de Value Added Tax Act 1994 (BTW-wet 1994; hierna: "VAT Act 1994") waarbij artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn in nationaal recht is omgezet.

De nationale regeling

3 Schedule 9, Group 7, item 4, VAT Act 1994 bepaalt:

"[Van BTW zijn vrijgesteld] zorgverlening, geneeskundige of heelkundige behandelingen alsmede de daarmee samenhangende leveringen van goederen in ziekenhuizen of andere inrichtingen die een erkenning of vergunning hebben dan wel geregistreerd zijn of van registratie zijn vrijgesteld door een minister of andere instantie ingevolge een bepaling van een algemene Act of Parliament of een Act van het Northern Ireland Parliament dan wel ingevolge een algemene Measure of the Northern Ireland Assembly of een Order in Council krachtens Schedule 1 bij de Northern Ireland Act 1974, welke bepaling voor de gebieden van verschillende plaatselijke autoriteiten niet op verschillende tijdstippen ten uitvoer kan worden gelegd."

De gemeenschapsregeling

4 Artikel 13 van de Zesde richtlijn regelt de vrijstellingen in het binnenland van een lidstaat. Artikel 13 A, lid 1, sub b en g, bepaalt:

"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:

(...)

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;

(...)

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

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

5 De echtelieden Gregg exploiteren in Noord-Ierland, in een "partnership" naar Noord-Iers recht, een verpleeghuis onder de benaming "Glenview Nursing Home" met 17 kamers alsook gemeenschapsruimtes. De onderneming telt ongeveer 25 werknemers. Zij is overeenkomstig de Registered Homes Order 1992 (besluit betreffende erkende verpleeghuizen) als "verzorgingstehuis voor bejaarden en gehandicapten" én als "verpleeghuis" ingeschreven, doch zij is niet erkend als een instelling van sociale aard in de zin van de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk. Als "partners" beogen de echtelieden Gregg systematisch winst te maken. Naar Noord-Iers recht zijn "partnerships" geen rechtspersonen, zodat niet zij, maar de "partners" solidair aansprakelijk zijn voor alle schulden en verplichtingen, waaronder de BTW.

6 Toen zij een uitbreiding van hun onderneming overwogen, verzochten de echtelieden Gregg te worden geregistreerd als BTW-plichtigen krachtens Schedule 1 bij de bepalingen van de VAT Act 1994. De Commissioners weigerden evenwel hen in de BTW-registers in te schrijven, omdat voor hun in "partnership" uitgeoefende activiteit de BTW-vrijstelling van Schedule 9, Group 7, item 4, VAT Act 1994 geldt. De echtelieden Gregg zijn tegen deze beslissing opgekomen, en stelden met een beroep op het arrest van 11 augustus 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341), dat de BTW-vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn slechts betrekking heeft op de activiteit van rechtspersonen.

7 Het VAT and Duties Tribunal, Belfast, dat zich over de zaak heeft uit te spreken, is van mening, dat de vrijstelling volgens de tekst van deze bepalingen niet alleen geldt voor rechtspersonen, zulks dus met uitsluiting van door particulieren beheerde ondernemingen die dan niet voor de vrijstelling in aanmerking zouden komen. Gelet evenwel op het arrest *Bulthuis-Griffioen* (reeds aangehaald) heeft de nationale rechter besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

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

a) hun bedrijvigheid bestaat uit medische verzorging en daarmee nauw samenhangende handelingen, en

b) zij \$naar behoren erkend' zijn en hun handelingen vergelijkbaar zijn met die van \$ziekenhuizen' en/of \$centra voor medische verzorging en diagnose'?

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

- zij geen publiekrechtelijk \$lichaam' vormen;

- zij hun handelingen niet verrichten onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen?

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

8 Met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de uitdrukkingen "andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard" en "andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" sub b respectievelijk g van deze bepaling, natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, van de vrijstelling uitsluiten.

9 De echtelieden Gregg wensen het recht op aftrek te genieten, en stellen, dat de bij de uitoefening van hun verzorgingsactiviteit verrichte handelingen belastbaar zijn.

10 Dienaangaande stellen zij onder verwijzing naar het arrest Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald), dat de in artikel 13 A van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien lid 1 van deze bepaling betrekking heeft op het begrip "inrichting" of "organisatie", zodat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd, dat zij alleen geldt voor rechtspersonen en niet voor natuurlijke personen.

11 De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse en de Nederlandse regering, en de Commissie zijn evenwel van mening, dat noch de letterlijke betekenis van het begrip "inrichting" of "organisatie" noch de strikte uitlegging die aan de bij artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen moet worden gegeven, ertoe kan leiden, dat de rechtsvorm waarin de betrokken belastingplichtige zijn activiteit uitoefent, beslissend is voor de vraag of de door deze verrichte handelingen al dan niet belastbaar zijn. Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich ertegen, dat de vrijstelling zou worden beperkt tot rechtspersonen.

12 Om te beginnen zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof, dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie arrest van 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20).

13 Bovendien zij er aan herinnerd, dat het Hof in het arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 13), verklaarde, dat deze vrijstellingen weliswaar gelden voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, doch dat in de meeste bepalingen ook wordt aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten, en dat deze dus niet aan de hand van zuiver materiële of functionele begrippen worden omschreven.

14 Zoals het Hof in het arrest Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald, punt 20) vaststelde, worden de termen "inrichtingen" of "organisaties" gebruikt in sommige bepalingen van artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn, terwijl in andere bepalingen de betrokken activiteit wordt aangegeven door de vermelding van een beroep waarmee wordt gerefereerd aan een particulier, zoals de medische en paramedische beroepen (sub c), de tandtechnici (sub e), en de docenten die privé-lessen geven (sub j).

15 Anders dan het Hof oordeelde in het arrest Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald, punt 20), kan uit de omstandigheid dat artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn verschillende benamingen bevat van de erin genoemde economische subjecten, evenwel niet worden afgeleid, dat alleen rechtspersonen in aanmerking komen voor de vrijstellingen als bedoeld in deze bepaling, ingeval deze uitdrukkelijk verwijst naar een door een "inrichting" of "organisatie" verrichte handeling, terwijl anders ook natuurlijke personen voor vrijstelling in aanmerking zouden komen.

16 Aan deze uitlegging doet niet af, dat, zoals het Hof in het arrest Bulthuis-Griffioen (reeds aangehaald, punten 18 en 19) verklaarde, de specifieke voorwaarden betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde diensten verricht, strikt moeten worden uitgelegd.

17 In beginsel zijn de termen "inrichting" en "organisatie" namelijk ruim genoeg om ook de natuurlijke personen te omvatten. Overigens zij vastgesteld, dat geen enkele taalversie van artikel 13 A van de Zesde richtlijn in plaats van voormelde termen de term "rechtspersoon" bevat, die duidelijk en ondubbelzinnig zou zijn geweest. Deze omstandigheid wijst erop, dat de gemeenschapswetgever met het gebruik van die termen de toepasselijkheid van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen niet heeft willen beperken tot de handelingen van rechtspersonen, doch de werkingssfeer van deze vrijstellingen heeft willen uitbreiden tot de handelingen van particulieren.

18 De begrippen "inrichting" en "organisatie" roepen weliswaar het beeld op van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht. Doch niet alleen rechtspersonen, maar ook een of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, voldoen normalerwijs aan deze voorwaarden.

19 Deze zienswijze, dat met de termen "inrichting" en "organisatie" niet alleen rechtspersonen worden bedoeld, strookt met name met het beginsel van de fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel, en dient te gelden bij de toepassing van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 27).

20 Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich er namelijk meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing. Aan dit beginsel zou dus afbreuk worden gedaan, wanneer de vrijstelling voor de handelingen van in artikel 13 A, lid 1, sub b en g, genoemde inrichtingen en organisaties zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent.

21 Mitsdien moet op de vragen worden geantwoord, dat artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de sub b respectievelijk sub g gebruikte uitdrukkingen "andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard" en "andere organisaties die door de

betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend", de natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, niet van de vrijstelling uitsluiten.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

22 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse en de Nederlandse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het VAT and Duties Tribunal, Belfast, bij beschikking van 4 juni 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 13 A, lid 1, 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 de sub b respectievelijk sub g gebruikte uitdrukkingen "andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard" en "andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend", de natuurlijke personen die een onderneming exploiteren, niet van de vrijstelling uitsluiten.