

|

62000J0141

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 10 september 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH tegen Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Artikel 13, A, lid 1, sub c en g, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) - Vrijstelling van gezondheidskundige verzorging verstrekt door kapitaalvennootschappen - Diensten samenhangend met maatschappelijk werk en sociale zekerheid verricht door andere lichamen dan de publiekrechtelijke lichamen die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend - Rechtstreekse werking. - Zaak C-141/00.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-06833

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling van gezondheidskundige verzorging van mens in kader van uitoefening van medische en paramedische beroepen - Rechtsvorm van belastingplichtige - Geen invloed

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

2. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling van gezondheidskundige verzorging van mens in kader van uitoefening van medische en paramedische beroepen - Plaats en soort diensten - Diensten van therapeutische aard verricht buiten ziekenhuizen

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

3. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling van diensten, in samenhang met maatschappelijk werk en sociale zekerheid verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend - Draagwijdte - Algemene verzorging en huishoudelijke hulp - Daaronder begrepen

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

4. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling van diensten, in samenhang met maatschappelijk werk en sociale zekerheid verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend - Rechtstreekse werking - Grenzen - Beoordelingsvrijheid van nationale instanties aangaande begrip organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend" - Toezicht door nationale rechterlijke instanties

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

Samenvatting

1. De vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen, bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388), hangt niet af van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht.

Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en dat bij de toepassing van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn (77/388) moet worden geëerbiedigd, verzet zich er immers meer in het bijzonder tegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de heffing van de belasting. Aan dit beginsel zou dus afbreuk worden gedaan, wanneer de hiervóór genoemde vrijstelling zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn werkzaamheid uitoefent.

(cf. punten 29-31, dictum 1)

2. De vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen, bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388), is van toepassing op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard, verstrekt door een kapitaalvennootschap die, mede aan huis, ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt, met uitsluiting van diensten verband houdend met algemene verzorging en huishoudelijke hulp.

Aangaande de plaats waar de diensten moeten worden verricht, heeft de hiervóór genoemde bepaling immers tot doel medische diensten die buiten ziekenhuizen, zowel op het particuliere adres van de dienstverlener als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats worden verricht, vrij te stellen. Wat het soort verzorging dat valt onder het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens" betreft, dit begrip leent zich niet voor een uitlegging die medische handelingen omvat welke zijn verricht met een ander doel dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.

(cf. punten 35-38, 41, dictum 2)

3. De algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, zijn aan te merken als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (77/388).

(cf. punt 61, dictum 3)

4. Een belastingplichtige kan zich voor een nationale rechterlijke instantie beroepen op de vrijstelling voor diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend, bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (77/388), om zich te verzetten tegen een niet met deze bepaling strokende nationale regeling.

Aangaande de vraag evenwel of de belastingplichtige daadwerkelijk een organisatie die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard wordt erkend" is, verleent de hiervóór genoemde bepaling de lidstaten een beoordelingsvrijheid om de sociale aard van bepaalde organisaties te erkennen en kunnen particulieren, zolang de lidstaten de grenzen van de hun toegekende beoordelingsvrijheid eerbiedigen, niet op basis van deze bepaling in de betrokken lidstaat de erkenning als organisatie van sociale aard afdwingen.

Het staat aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan of de bevoegde autoriteiten bedoelde grenzen hebben geëerbiedigd door beginselen van gemeenschapsrecht, met name het gelijkheidsbeginsel, toe te passen, en aldus om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende organisatie van sociale aard is in de zin van de betrokken bepaling.

(cf. punten 54-56, 61, dictum 3)

Partijen

In zaak C-141/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

en

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c 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 (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: F. Macken (rapporteur), kamerpresident, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen en J. N. Cunha Rodrigues, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vertegenwoordigd door U. Behr, Rechtsanwalt,
- Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, vertegenwoordigd door W. Lang als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en T. Jürgensen als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Kruse als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vertegenwoordigd door U. Behr; het Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, vertegenwoordigd door H.-J. Klees als gemachtigde; de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 28 juni 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 september 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 3 februari 2000, ingekomen bij het Hof op 14 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c 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 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (hierna: Kügler") en het Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (hierna: Finanzamt"), ter zake van de onderwerping aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") tegen een verminderd tarief van door Kügler gedurende de jaren 1988 tot en met 1990 verleende ambulante verpleegdiensten, welke diensten volgens Kügler moeten zijn vrijgesteld van BTW.

Rechtskader

Communautaire regelgeving

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende

belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 13, A, lid 1, sub b, c en g, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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 daarmede 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;

[...]

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 lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend."

6 Artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub [...] g [...] bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

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

- beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

- de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde

waarde zijn onderworpen;

- de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub [...] g [...] zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

- zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

- zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

Nationale regelgeving

7 § 4, punten 14 en 16, van het Umsatzsteuergesetz 1980 (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: UStG") luidt als volgt:

Van de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde verrichtingen zijn vrijgesteld:

[...]

14. verrichtingen in de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, fysiotherapeut of vroedvrouw, of van soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg in de zin van § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz of van het beroep van klinisch chemicus. Zijn eveneens vrijgesteld de andere diensten van verenigingen waarvan de leden de in de eerste volzin genoemde beroepen uitoefenen, ten aanzien van hun leden, voorzover deze diensten rechtstreeks worden benut voor de krachtens de eerste volzin vrijgestelde verrichtingen.

[...]

16. verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen, diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, evenals bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen en verpleegtehuizen, wanneer

a) deze inrichtingen door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerd of

b) bij ziekenhuizen [...]

c) bij diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek waar de diensten onder toezicht van een arts worden verricht [...]

d) bij bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen, verpleegtehuizen [...]"

8 § 4, punt 16, van het UStG is gewijzigd bij het Steueränderungsgesetz 1992 (hierna: StÄndG"), dat sub e de volgende bepaling heeft toegevoegd:

16. de verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen, diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, evenals bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen, verpleegtehuizen, inrichtingen voor tijdelijke opname van hulpbehoevenden alsmede inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken of hulpbehoevenden, wanneer

[...]

e) bij inrichtingen voor tijdelijke opname van hulpbehoevenden en inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken of hulpbehoevenden, in het voorgaande kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of gedeeltelijk zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand."

9 § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: EStG") omschrijft het begrip inkomsten uit een vrij beroep". Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof heeft de verwijzing in § 4, punt 14, van het UStG naar § 18, lid 1, punt 1, van het EStG enkel betrekking op de beoordeling van de aard van de werkzaamheid en niet op de kwalificatie van de inkomsten voor de heffing van de directe belastingen. De in § 4, punt 14, van het UStG voorziene belastingvrijstelling is derhalve niet voorbehouden aan de beroepsbeoefenaar als natuurlijke persoon. Ook een personen- of kapitaalvennootschap kan er aanspraak op maken.

10 Aangaande thuiszorg geldt de in § 4, punt 14, eerste volzin, van het UStG voorziene belastingvrijstelling enkel voor verpleging van therapeutische aard, dit wil zeggen medische behandelingen die noodzakelijk zijn wegens een ziekte-toestand en in het kader van thuiszorg worden verstrekt door verplegend personeel. Alleen deze werkzaamheden kunnen immers in verband worden gebracht met de in § 4, punt 14, van het UStG genoemde beroepen. Deze bepaling sluit derhalve enerzijds de algemene verzorging uit, te weten het toiletmaken, het bereiden en toedienen van maaltijden, het helpen bij het aankleden, opstaan en naar bed gaan, en anderzijds de huishoudelijke hulp, bestaande uit boodschappen doen, koken, schoonmaken en wassen.

11 Thuiszorg door inrichtingen voor ambulante verpleging valt pas sinds de door het StÄndG aangebrachte wijziging onder § 4, punt 16, van het UStG. De belastingdienst heeft geweigerd deze bepaling uit billijkheidsoverwegingen met terugwerkende kracht toe te passen.

Feiten en procesverloop in het hoofdgeding

12 KÜgler is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, die gedurende de jaren 1988-1990 ambulante verpleegdiensten verleende. Volgens haar statuten streefde KÜgler uitsluitend rechtstreeks liefdadigheidsdoeleinden na door het bieden van bijstand aan personen die ten gevolge van hun fysieke toestand op de hulp van anderen waren aangewezen of die in economisch opzicht hulpbehoevend waren in de zin van § 53, lid 1, punt 2, van de Abgabenordnung 1977 (belastingwet).

13 KÜgler wilde haar statutaire doel inzonderheid verwezenlijken door het verlenen van medische verzorging, huishoudelijke hulp en thuiszorg.

14 Bij beschikking van 23 augustus 1988, waarvan de geldigheid beperkt was tot 31 december 1989, heeft het Finanzamt bevestigd dat KÜgler liefdadigheidsdoeleinden nastreefde.

15 Bij meerdere beschikkingen heeft het Finanzamt de door KÜgler verschuldigde omzetbelasting voor de jaren 1988-1990 op basis van forfaitaire aangiften tegen een verlaagd tarief vastgesteld.

16 KÜgler heeft bezwaar ingediend met het betoog dat de door haar verleende diensten van genoemde belasting moesten zijn vrijgesteld ingevolge § 4, punten 14 en 16, van het UStG. Dit bezwaar werd verworpen, evenals het daarop door haar bij het Finanzgericht Berlin (Duitsland) ingestelde beroep.

17 Het Finanzgericht Berlin was van oordeel dat KÜgler geen van de in § 4, punt 14, eerste volzin, van het UStG genoemde beroepen uitoefende, omdat zij als rechtspersoon de voorwaarden voor uitoefening van een vrij beroep niet kon vervullen. Het oordeelde tevens dat KÜgler evenmin

diensten verleende die ingevolge § 4, punt 16, van het UStG waren vrijgesteld, aangezien zij geen inrichting voor medische verzorging in de zin van § 4, punt 16, sub c, van het UStG exploiteerde en de in het gewijzigde § 4, punt 16, sub e, van het UStG voorziene belastingvrijstelling voor verrichtingen van inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken en hulpbehoevenden eerst in 1992 was ingevoerd.

18 Aangezien de vrijstellingsbepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub c en g, van de Zesde richtlijn richtlijnconform in nationaal recht waren omgezet, heeft het Finanzgericht Berlin bovendien geoordeeld dat Kügler zich daarop niet kon beroepen. Alleen natuurlijke personen die de voorwaarden voor uitoefening van medische of paramedische beroepen vervullen zouden immers aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voldoen. Kügler zou evenmin een erkende instelling van sociale aard zijn in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, aangezien de aanbieders van particuliere ziekenzorg niet waren opgenomen op de lijst van erkende instellingen in § 4, punt 16, van het UStG.

19 In die omstandigheden heeft Kügler beroep tot Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende drie prejudiciële vragen voor te leggen:

1) Geldt de vrijstelling van belasting ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG uitsluitend wanneer de gezondheidskundige verzorging wordt verstrekt door een ,natuurlijke persoon, of staat de vrijstelling los van de rechtsvorm van de behandelende ondernemer?

2) Ingeval de vrijstelling ook geldt voor kapitaalvennootschappen: geldt de vrijstelling volledig of gedeeltelijk voor de verrichtingen van een kapitaalvennootschap in de vorm van ambulante ziekenverzorging (verzorging van therapeutische aard, algemene verzorging en huishoudelijke hulp) door gediplomeerde ziekenverpleegsters en -verplegers?

3) Vallen voornoemde dienstverrichtingen onder artikel 13, A, lid 1, sub g, van richtlijn 77/388/EEG en kan een belastingplichtige zich op deze bepaling beroepen?"

De eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling afhankelijk is van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de in dit artikel vermelde medische of paramedische diensten verleent.

21 Het Finanzamt voert aan dat volgens de rechtspraak van het Hof de in artikel 13 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn en dat de bewoordingen waarin deze vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd. De gezondheidskundige verzorging moet bijgevolg worden uitgeoefend in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen, zodat de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, noodzakelijkerwijs beperkt is tot natuurlijke personen.

22 Kügler, de Duitse en de Zweedse regering alsmede de Commissie brengen daartegen in hoofdzaak in dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de zorgverstrekker, zodat ook door rechtspersonen geleverde diensten vrijgesteld zijn.

23 De Duitse regering brengt in herinnering dat, gelet op het beginsel van de fiscale neutraliteit, natuurlijke en rechtspersonen op dezelfde wijze moeten worden behandeld.

24 Volgens deze regering blijkt uit de bewoordingen gezondheidskundige verzorging van de mens" van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, dat het soort dienst bepalend is voor al dan niet vrijstelling. Deze uitlegging zou steun vinden in de algemene beginselen en inzonderheid

de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn. Bovendien zou de doelstelling van de fiscale vrijstelling met name rechtvaardiging vinden in de noodzaak om de medische kosten te verlagen en de toegang tot de gezondheidszorg te bevorderen.

25 Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel moeten worden geplaatst (zie met name arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18; 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11, en 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21).

26 Bovendien omschrijft artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de vrijgestelde handelingen op basis van de aard van de geleverde diensten, zonder de rechtsvorm van de aanbieder te vermelden.

27 Naar de letter uitgelegd schrijft deze bepaling niet voor dat medische diensten slechts kunnen worden vrijgesteld indien een belastingplichtige met een bepaalde rechtsvorm de diensten levert. Het volstaat dat twee voorwaarden vervuld zijn, te weten dat het om medische diensten gaat en dat deze worden verricht door personen met de vereiste beroepskwalificaties.

28 Deze uitlegging wordt niet tegengesproken door de rechtspraak van het Hof volgens welke de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arrest SDC, reeds aangehaald, punt 20).

29 De vrijstelling van medische diensten welke door rechtspersonen worden verricht, strookt immers met de doelstelling, de kosten van medische verzorging te verlagen (zie in die zin arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), alsmede met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel en dat bij de toepassing van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn moet worden geëerbiedigd (zie met name arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 19).

30 Het beginsel van 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 in artikel 13, A, lid 1, sub c, genoemde verrichtingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn werkzaamheid uitoefent (zie in die zin arrest Gregg, reeds aangehaald, punt 20).

31 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht.

De tweede vraag

32 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling van toepassing is op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard alsmede algemene verzorging en huishoudelijke hulp, welke door een kapitaalvennootschap die ambulante verpleging aanbiedt, met geschoold verplegend personeel aan huis worden verricht.

33 Anders dan Kügler, zijn het Finanzamt, de Duitse regering en de Commissie van mening dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling alleen van toepassing is op behandelingen van therapeutische aard, dat wil zeggen op gezondheidskundige verzorging die

nauw samenhangt met de voorkoming, de diagnose of de behandeling van een ziekte. Werkzaamheden in verband met algemene verzorging en huishoudelijke hulp zouden niet onder deze afwijking vallen, aangezien zij niet direct een therapeutisch doel nastreven en derhalve op zich niet bijdragen tot de genezing van de patiënt.

34 Om de verwijzende rechter een dienstig antwoord te geven moet achtereenvolgens worden nagegaan, waar de diensten moeten worden verricht opdat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstelling kan worden verleend, en welk soort diensten onder deze bepaling valt.

35 Aangaande de plaats waar de diensten moeten worden verricht heeft het Hof reeds in het arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, Jurispr. blz. 817, punten 32 en 33), geoordeeld dat in tegenstelling tot artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, dat diensten betreft die een breed gebied van medische verzorging bestrijken, welke in de regel zonder winstoogmerk worden verstrekt in instellingen die een maatschappelijk doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, het bepaalde sub c van toepassing is op diensten die buiten ziekenhuizen worden verricht in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstreker, welke vertrouwensrelatie zich meestal in de spreekkamer van deze verstreker ontwikkelt.

36 Hieruit volgt dat de punten b en c van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarvan de werkingssferen verschillen, tot doel hebben alle vrijstellingen van medische diensten sensu stricto te regelen. Het bepaalde sub b stelt alle in ziekenhuizen verrichte diensten vrij, terwijl punt c de medische diensten vrijstelt die buiten een dergelijk kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstreker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats.

37 Om te bepalen welk soort verzorging onder het in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn omschreven begrip "gezondheidskundige verzorging" van de mens valt, moeten de bewoordingen waarin deze vrijstellingen zijn omschreven, zoals in punt 28 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, strikt worden uitgelegd (zie inzonderheid arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 13).

38 Dienaangaande heeft het Hof reeds in het arrest van 14 september 2000, D. (C-384/98, Jurispr. blz. I-6795, punt 18), geoordeeld, dat het begrip "gezondheidskundige verzorging van de mens" zich niet leent voor een uitlegging die medische handelingen omvat welke zijn verricht met een ander doel dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.

39 Gelet op het beginsel dat elke bepaling die in een vrijstelling van omzetbelasting voorziet, strikt dient te worden uitgelegd, moeten derhalve handelingen die niet een dergelijk therapeutisch doel hebben, van de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn worden uitgesloten (arrest D., reeds aangehaald, punt 19).

40 Hieruit volgt dat alleen in aanmerking kan komen voor vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, de gezondheidskundige verzorging van de mens buiten ziekenhuizen in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen voor doeleinden van preventie, diagnose of behandeling, met uitsluiting van werkzaamheden verband houdend met de algemene verzorging en huishoudelijke hulp.

41 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling van toepassing is op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard, verstrekt door een kapitaalvennootschap die, mede aan huis, ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt, met uitsluiting van diensten verband houdend met algemene verzorging en huishoudelijke hulp.

De derde vraag

42 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, zijn aan te merken als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn en, zo ja, of een belastingplichtige zich op deze bepaling kan beroepen.

43 Aangaande het eerste deel van deze vraag zijn alle partijen die daarover opmerkingen hebben ingediend van mening, dat door een dienst voor ambulante verpleging verstrekte algemene verzorging en huishoudelijke hulp onder deze bepaling vallen.

44 Dienaangaande volstaat het vast te stellen dat blijkens de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard ingevolge het bepaalde sub c is vrijgesteld, terwijl algemene verzorging en huishoudelijke hulp welke een ambulante verpleegdienst verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend zijn, zoals de personen ten behoeve van wie Kügler diensten verrichtte, in beginsel samenhangen met maatschappelijk werk en derhalve vallen onder het in die bepaling sub g bedoelde begrip diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid".

45 Met het tweede deel van de derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking heeft, zodat een justitiabele er zich voor de nationale rechter op kan beroepen.

46 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat deze vraag met betrekking tot de Bondsrepubliek Duitsland slechts relevant is voor de periode vóór 1992, aangezien de belastingvrijstelling sedert die datum eveneens van toepassing is op diensten verstrekt door inrichtingen voor ambulante verpleging van hulpbehoevenden.

47 Kügler voert aan dat zij is erkend als instelling van sociale aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn en dat zij zich derhalve ook op deze bepaling kan beroepen toen de Duitse wetgever nog geen gebruik had gemaakt van zijn beoordelingsbevoegdheid door sub e aan § 4, punt 16, van het UstG toe te voegen. Haars inziens kan zij ook buiten het belastingrecht worden erkend als instelling van sociale aard en in aanmerking komen voor vrijstelling. Dienaangaande betoogt verzoekster in het hoofdgeding dat op grond van de toepasselijke nationale bepalingen (federaal recht, deelstaatsrecht, administratieve praktijk) kan worden vastgesteld wie zich rechtstreeks op artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn kan beroepen.

48 De Duitse regering en het Finanzamt betwisten dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking heeft en beklemtonen dat, zo de erin voorziene belastingvrijstelling van toepassing kan zijn op niet-publiekrechtelijke instellingen, hiervoor als voorwaarde geldt dat deze vooraf door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend". Zolang een instelling niet is erkend, welke erkenning slechts bij wet kan plaatsvinden, kan een particulier deze bepaling niet inroepen, aangezien zij niet onvoorwaardelijk is.

49 De Commissie brengt daartegen in dat wanneer er elementen zijn op grond waarvan kan worden gesteld dat een instelling door de betrokken lidstaat wordt beschouwd als zijnde van sociale aard, de bevoegde overheidsinstantie van die staat zal moeten bepalen of daarmee wordt voldaan aan de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarde. Dienaangaande is het volgens de Commissie niet nodig dat, zoals de Duitse regering stelt, de erkenning bij wet gebeurt.

50 De Commissie sluit bovendien uit dat artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid geeft om de verlening van met name de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden, eraan kan afdoen dat de inhoud van laatstgenoemde bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, wanneer de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid.

51 Volgens vaste rechtspraak (zie inzonderheid arresten van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25; 25 mei 1993, Mohsche, C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 17, en 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 36) kunnen particulieren, wanneer de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, zich op die bepalingen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is of voorzover die bepalingen rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden.

52 In de eerste plaats bepaalt artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar dat de lidstaten de erin voorziene vrijstellingen toepassen 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", maar een lidstaat kan een belastingplichtige die kan aantonen dat hij onder een van de ingevolge de richtlijn vrijgestelde categorieën valt, niet tegenwerpen dat de bepalingen die de toepassing van de betrokken vrijstelling juist moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld (zie, aangaande artikel 13, B, van de Zesde richtlijn, arrest Becker, reeds aangehaald, punt 33).

53 In de tweede plaats zij vastgesteld dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de werkzaamheden vaststelt die voor vrijstelling in aanmerking komen.

54 Wat ten slotte de organisaties betreft die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend", is het inderdaad zo dat, zoals de Duitse regering stelt, artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn de lidstaten een beoordelingsbevoegdheid verleent om de sociale aard van bepaalde organisaties te erkennen.

55 Zolang de lidstaten de grenzen van de hun bij artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn toegekende beoordelingsbevoegdheid eerbiedigen, kunnen particulieren niet op basis van deze bepaling in de betrokken lidstaat de erkenning als organisatie van sociale aard afdwingen.

56 Daartoe dienen de nationale rechterlijke instanties, wanneer een natuurlijke persoon verzoekt te worden erkend als organisatie van sociale aard, na te gaan of de bevoegde instanties bedoelde grenzen hebben geëerbiedigd door beginselen van gemeenschapsrecht, met name het gelijkheidsbeginsel, toe te passen.

57 Het staat bijgevolg aan de nationale autoriteiten om overeenkomstig het gemeenschapsrecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, met name in het licht van de door de bevoegde administratie in overeenkomstige situaties gevolgde praktijk, te bepalen welke organisaties moeten worden erkend als instelling van sociale aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

58 In het hoofdgeding zal de verwijzende rechter tevens in aanmerking kunnen nemen dat specifieke bepalingen gelden, ongeacht of deze deel uitmaken van federaal recht of deelstaatsrecht, van wettelijke of bestuursrechtelijke aard zijn en tot het belastingrecht of het socialezekerheidsrecht behoren, dat verenigingen met dezelfde werkzaamheden als verzoekster in het hoofdgeding reeds een soortgelijke vrijstelling genieten op grond van het algemeen belang van die werkzaamheden, alsmede dat de kosten van de door verzoekster in het hoofdgeding aangeboden diensten eventueel grotendeels worden gedragen door de bij wet ingestelde ziekenfondsen of door de socialezekerheidsinstellingen waarmee particuliere ondernemers, zoals verzoekster in het hoofdgeding, contractuele betrekkingen onderhouden.

59 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan doordat volgens artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn de verlening van de in artikel 13, A, lid 1, voorziene vrijstellingen afhankelijk mag worden gesteld van de inachtneming van een of meer voorwaarden.

60 Bij deze beperking op de regel van niet-onderwerping gaat het immers slechts om een mogelijkheid en een lidstaat die heeft nagelaten de daartoe noodzakelijke maatregelen te treffen, kan zich niet op zijn eigen nalatigheid beroepen om een belastingplichtige het voordeel van een vrijstelling te weigeren waarop deze krachtens de Zesde richtlijn rechtmatig aanspraak kan maken.

61 Derhalve dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, zijn aan te merken als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn. Een belastingplichtige kan zich voor een nationale rechterlijke instantie op de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling beroepen om zich te verzetten tegen een niet met deze bepaling strokende nationale regeling. Het staat aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende organisatie van sociale aard is in de zin van genoemde bepaling.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

62 De kosten door de Duitse en de Zweedse regering alsmede 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 (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 3 februari 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) De vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, hangt niet af van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht.

2) De in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388) bedoelde vrijstelling is van toepassing op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard, verstrekt door een kapitaalvennootschap die, mede aan huis, ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt, met uitsluiting van diensten verband houdend met algemene verzorging en huishoudelijke hulp.

3) a) De algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, zijn aan te merken als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (77/388).

b) Een belastingplichtige kan zich voor een nationale rechterlijke instantie op de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (77/388) voorziene vrijstelling beroepen om zich te verzetten tegen een niet met deze bepaling strokende nationale regeling. Het staat aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende organisatie van sociale aard is in de zin van genoemde bepaling.