

Zaak C-407/07

**Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

tegen

**Staatssecretaris van Financiën**

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 13, A, lid 1, sub f – Vrijstellingen – Voorwaarden – Diensten verricht door zelfstandige groeperingen – Diensten verleend aan een of meerdere leden van groepering”

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn*

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

Artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat, gesteld dat aan de overige bij die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de in die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen, zelfs indien deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht.

Een beperking van de werkingssfeer van die bepaling, waarbij het voordeel van de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesloten voor diensten die door de zelfstandige groeperingen ten behoeve van hun leden worden verricht in met name een context waarin de behoeften van die leden uiteenlopen, vindt immers geen bevestiging in de doelstelling van die bepaling, die erin bestaat een vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde 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.

Voor het overige kan de noodzaak om bedoelde bepaling strikt uit te leggen er niet toe leiden dat aan elk lid van de zelfstandige groepering het recht wordt toegekend om de andere leden van die groepering het voordeel van de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde te ontnemen door op enig moment te beslissen op deze of gene door de groepering verrichte diensten geen beroep te doen, hoewel het aanvankelijk wel aan de groepering wilde deelnemen. Het bestaan van een dergelijk recht voor elk lid van de zelfstandige groepering volgt noch uit de bewoordingen, noch uit de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

(cf. punten 36-37, 41 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

11 december 2008 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 13, A, lid 1, sub f – Vrijstellingen – Voorwaarden – Diensten verricht door zelfstandige groeperingen – Diensten verleend aan een of aan meerdere leden van groepering”

In zaak C-407/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 10 augustus 2007, ingekomen bij het Hof op 5 september 2007, in de procedure

**Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing**

tegen

**Staatssecretaris van Financiën,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Ó Caoimh, J. Klučka (rapporteur), U. Lõhmus en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 september 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- de Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, vertegenwoordigd door B. Zadelhoff, advocaat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, C. ten Dam en M. de Grave als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, door M. van Beek en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 oktober 2008,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (hierna: „Stichting”), en de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over het tijdvak 1 januari 1994 tot en met 31 december 1998.

## **Toepasselijke bepalingen**

3 De negende en de elfde overweging van de considerans 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.”

4 Artikel 13 van de Zesde richtlijn houdt de volgende regeling in:

„Vrijstellingen in het binnenland

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;

[...]”

## **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

5 De Stichting is een groepering van ziekenhuizen en andere in de gezondheidszorg actieve

instellingen, waaronder de Orde van Medisch Specialisten, de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst, de Nationale Ziekenhuisraad, de Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen, het Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziekttekostenverzekeraars en de Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren.

6 Uit het verwijzingsarrest volgt dat de Stichting ten behoeve van de bij haar aangeslotenen, die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, tegen betaling diensten verricht op het gebied van de gezondheidszorg, onder meer diensten met betrekking tot kwaliteitsnormen in de gezondheidszorg en met betrekking tot de beschrijving en ondersteuning van kwaliteitsbeleid binnen de gezondheidszorg.

7 Een deel van de diensten die de Stichting voor de aangesloten ziekenhuizen verricht, wordt gefinancierd op basis van de Wet tarieven gezondheidszorg van 20 november 1980 (Stb. 1980, 646). Deze diensten zijn vrijgesteld van btw op de voet van artikel 11, lid 1, sub u, van de Wet op de omzetbelasting 1968, dat uitvoering geeft aan artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

8 De Stichting verricht voor sommige van de aangeslotenen, namelijk ziekenhuizen en andere instellingen en personen, ook diensten waarvoor zij een afzonderlijke vergoeding ontvangt. Deze diensten worden aan de ontvangers ervan afzonderlijk in rekening gebracht.

9 De Stichting is wat deze laatste diensten betreft een naheffingsaanslag in de btw opgelegd over het tijdvak 1 januari 1994 tot en met 31 december 1998, die de inspecteur, na daartegen gemaakt bezwaar, heeft gehandhaafd op grond dat bedoelde diensten niet waren vrijgesteld van btw.

10 De Stichting is tegen die uitspraak in beroep gegaan bij het Gerechtshof Amsterdam dat deze bij arrest van 1 juni 2004 heeft vernietigd en de naheffingsaanslag heeft verminderd tot een bedrag van 182 460 NLG. Het heeft evenwel geoordeeld dat de Stichting voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten afzonderlijke vergoedingen in rekening heeft gebracht en dat deze niet onderdeel waren van het verhalen van gezamenlijke kosten in de zin van artikel 11, lid 1, sub u, van de Wet op de omzetbelasting 1968. De btw-vrijstelling kon dus niet worden toegekend.

11 De Stichting heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, die aangeeft dat vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten direct nodig zijn voor het uitoefenen van de vrijgestelde activiteiten van de leden van de groepering en dat er geen sprake is van concurrentieverstoring.

12 De verwijzende rechter benadrukt dat, indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten dienstverrichtingen in de zin van de Zesde richtlijn zijn en indien de Stichting voor die diensten een vergoeding vraagt die niet meer bedraagt dan de werkelijke kosten, de vraag rijst of de aan de leden van die groepering gevraagde bedragen overeenstemmen met het aan die leden toekomende aandeel in de gezamenlijke uitgaven in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

13 Van oordeel dat de uitkomst van het bij hem aanhangige geding afhangt van de uitlegging van die bepaling, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 13, A, lid 1, aanhef en sub f, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat daaronder mede vallen diensten van de in deze bepaling bedoelde groeperingen aan hun leden, die direct nodig zijn voor de uitoefening van hun vrijgestelde diensten of diensten waarvoor zij niet belastingplichtig zijn en waarvoor als vergoeding niet meer wordt gevorderd dan de voor die

diensten gemaakte kosten, indien deze diensten slechts jegens een of meer leden worden verricht?”

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

14 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, vooropgesteld dat de aan de overige bij die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de bij die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen, zelfs als deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht.

#### *Bij het Hof ingediende opmerkingen*

15 De Stichting en de Commissie van de Europese Gemeenschappen stellen voor om in bevestigende zin op de gestelde vraag te antwoorden, waarbij zij benadrukken dat als in negatieve zin op de vraag zou worden geantwoord, de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn aanzienlijk zou worden beperkt.

16 Zij betogen dat wanneer een zelfstandige groepering ten behoeve van één of enkele van haar leden diensten verricht die binnen het kader van de beschrijving van de activiteiten van die groepering vallen, deze dienst vrijstelling van btw kan genieten zoals voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

17 De Stichting betoogt dat haar vele aangeslotenen, die alle actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg, niet altijd dezelfde behoeftes hebben, nu zij geen homogene activiteiten hebben en het niet denkbaar is dat, om van de betrokken vrijstelling te kunnen genieten, al de leden van al de binnen het kader van de groepering uitgeoefende activiteiten gebruikmaken.

18 De Stichting preciseert in dit verband dat wanneer een dienst ten behoeve van één enkel lid wordt verricht, de werkelijke kosten daarvan in overeenstemming met de regels inzake kostentoe rekening bij hem in rekening zullen worden gebracht. Aan dit lid zal het hem toekomende aandeel in de gezamenlijke uitgaven in rekening worden gebracht en hij zal slechts dat deel terugbetalen. Aldus wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

19 De Commissie voegt wat haar betreft toe dat uit de bewoordingen van die bepaling niet kan worden afgeleid dat elke dienstverrichting ten goede moet komen aan al de leden van een zelfstandige groepering.

20 Zij steunt daarenboven op het arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punten 60-62), evenals op de punten 117 en volgende van de conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak die tot dat arrest aanleiding heeft gegeven, om te betogen dat de door de Nederlandse regering voorgestane uitlegging de toepassing van de betrokken vrijstelling in de praktijk vrijwel onmogelijk zou maken.

21 Zij herinnert aan de twee voorwaarden waaraan volgens advocaat-generaal Mischo in eerdergenoemde conclusie moet zijn voldaan om recht op vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn te krijgen, namelijk dat de zelfstandige dienstverrichter alleen marktdeelnemers mag omvatten die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn en dat de groepering geen winstoogmerk mag hebben, in die zin dat zij alleen de door haar ter tegemoetkoming aan de behoeften van haar leden gemaakte kosten over hen omslaat, zonder dat ook maar de geringste winst wordt beoogd.

22 De Nederlandse regering is daarentegen van mening dat de gestelde vraag ontkennend moet worden beantwoord. Volgens haar is de beslissende vraag in de onderhavige zaak of een dienst wordt verricht in het algemeen, collectief belang van al de leden of in een particulier, individueel belang van één enkel lid.

23 In haar schriftelijke opmerkingen formuleert zij om te beginnen twijfels bij de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichtingen geen concurrentievervalsing inhouden, met name nu voor die dienst personeel ter beschikking moet worden gesteld. Daarnaast bestaat er gevaar voor concurrentievervalsing als de voor de betrokken dienstverrichtingen gevraagde vergoeding enkel de directe kosten van die diensten vertegenwoordigen. De Nederlandse regering stelt zich op het standpunt dat de kosten waarnaar de verwijzende rechter verwijst, de werkelijke kosten zijn, dus de som van de directe kosten en de indirecte kosten, en dat de werkelijke kosten moeilijk zijn vast te stellen. Het is dus moeilijk om per activiteit de werkelijke kosten te ramen wanneer de Stichting diensten levert aan één of aan enkele van de bij haar aangeslotenen.

24 Aangaande de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn herinnert de Nederlandse regering eraan dat de vrijstellingen van het beginsel van de onderwerping aan btw strikt moeten worden uitgelegd (arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 43), dat zij autonome begrippen van gemeenschapsrecht vormen (arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11, en arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 44) en dat dit eveneens moet gelden voor de specifieke voorwaarden waaraan moet worden voldaan om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen (arrest van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 18).

25 Onderzoek van de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn en van de ratio van de bij die bepaling voorziene vrijstelling toont echter aan dat de diensten die enkel aan bepaalde leden van de zelfstandige groepering worden geleverd, hier niet door worden gedekt. De betrokken vrijstelling veronderstelt een exacte terugbetaling van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven die voor rekening van de leden van die groepering komen, hetgeen niet het geval kan zijn voor diensten die enkel ten behoeve van één of enkele leden van die groepering worden verricht.

26 Onder verwijzing naar de punten 118 tot en met 122 van de conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest Taksatorringen, meent de Nederlandse regering dat de ratio van de bij die bepaling voorziene vrijstelling het niet-belasten van de als gevolg van de interne samenwerking door de leden van de zelfstandige groepering gerealiseerde efficiencyvoordelen is. Bijgevolg vallen binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn alleen diensten die collectief door een zelfstandige groepering worden verricht ten behoeve van alle leden. Indien deze groepering diensten ten behoeve van sommige van haar leden verricht, betreft het niet een interne verrichting, maar een zelfstandige dienst die leidt tot een relatie van opdrachtgever en opdrachtnemer die niet in overeenstemming is met de doelstelling van de betrokken vrijstelling.

## *Beantwoording door het Hof*

27 Aangaande in de eerste plaats de voorwaarden voor toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn op het punt van het voorwerp van de diensten die ten behoeve van de leden van de zelfstandige groepering worden verricht, alsook het gevaar voor concurrentievervalsing, moet eraan worden herinnerd dat het in het kader van de bij artikel 234 EG ingevoerde samenwerkingsprocedure niet aan het Hof staat maar wel aan de nationale rechter om de aan het geding ten grondslag liggende feiten vast te stellen en daaruit de consequenties te trekken voor de door hem te geven beslissing (zie met name arresten van 16 september 1999, WWF e.a., C?435/97, Jurispr. blz. I?5613, punt 32; 23 oktober 2001, Tridon, C?510/99, Jurispr. blz. I?7777, punt 28, en 11 december 2007, Eind, C?291/05, Jurispr. blz. I-10719, punt 18).

28 Derhalve moet bij de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter worden uitgegaan van het uitgangspunt van de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing, namelijk dat vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichtingen direct nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteiten van de bij de Stichting aangeslotenen en dat er geen sprake is van concurrentievervalsing.

29 In de tweede plaats volgt uit de negende en de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn dat zij tot doel heeft de maatstaf voor de heffing van btw te harmoniseren en dat de vrijstellingen van die belasting autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (zie arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18, en arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 10).

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 zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arresten Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 13, en Taksatorringen, reeds aangehaald, punt 36, en arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, Jurispr. blz. I?4793, punt 16). De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging 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 (arrest Horizon College, reeds aangehaald, punt 16). Deze 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 Taksatorringen, reeds aangehaald, punt 62).

31 Aangaande artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn moet worden opgemerkt dat uit de bewoordingen ervan niet volgt dat de daarin voorziene vrijstelling enkel ten goede kan komen aan de diensten die de zelfstandige groeperingen ten behoeve van al hun leden verrichten.

32 Volgens bedoelde bewoordingen is de gemeenschapswetgever er alleen van uitgegaan dat de btw-vrijstelling bedoeld is voor de diensten die worden verricht door de zelfstandige groeperingen, wanneer deze van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

33 De Nederlandse regering meent dat waar artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn bepaalt dat van de leden van een zelfstandige groepering de terugbetaling van hun precieze

aandeel in de gezamenlijke uitgaven moet worden gevorderd, dit betekent dat enkel diensten die ten behoeve van alle leden van die groepering zijn verricht van de btw-vrijstelling kunnen genieten. Het begrip „gezamenlijke uitgaven” dekt ook het begrip „collectieve uitgaven”, hetgeen verwijst naar diensten die ten behoeve van alle leden van die groepering worden verricht en niet ten behoeve van één afzonderlijk lid daarvan.

34 Zoals de advocaat-generaal in punt 18 van haar conclusie heeft opgemerkt, kunnen de behoeften van de leden wellicht van het ene belastingtijdvak tot het andere veranderen, zodat in een bepaald tijdvak sommige diensten voor alle leden worden verricht, andere voor verschillende leden, en eventueel nog andere voor één enkel lid.

35 Zo is het ook goed mogelijk dat wanneer een zelfstandige groepering uit vele leden met uiteenlopende behoeften bestaat, de diensten die door deze groepering worden verricht niet stelselmatig dezelfde zullen zijn.

36 De door de Nederlandse regering voorgestane uitlegging zou derhalve tot gevolg hebben dat de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn wordt beperkt, doordat het voordeel van de btw-vrijstelling wordt uitgesloten voor diensten die door de zelfstandige groeperingen ten behoeve van hun leden worden verricht in met name een context waarin de behoeften van die leden uiteenlopen.

37 Een dergelijke beperking van de werkingssfeer van deze bepaling vindt geen bevestiging in de doelstelling ervan, die erin bestaat 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.

38 Benadrukt moet worden dat zelfs wanneer de diensten worden verricht ten behoeve van één of enkele leden van de zelfstandige groepering, de kosten voor het verrichten van deze diensten wel degelijk uitgaven zijn die gezamenlijk zijn gedaan door die, met dat doel opgerichte groepering, waarbij wordt aangetekend dat via de methodes van analytisch boekhouden zonder meer het exacte aandeel in de gezamenlijke uitgaven voor elke afzonderlijke dienst die werd verricht, kan worden vastgesteld.

39 Bedoelde diensten worden bovendien ook verricht in het kader van de doelstellingen waarvoor een zelfstandige groepering is opgericht en worden dus ook in overeenstemming met het doel ervan aangeboden.

40 Artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn kan dus niet aldus worden uitgelegd dat aan de btw-vrijstelling de voorwaarde is verbonden dat de diensten aan alle leden van de betrokken zelfstandige groepering worden aangeboden.

41 Overigens moet worden opgemerkt dat de noodzaak om bedoelde bepaling strikt uit te leggen er niet toe kan leiden dat aan elk lid van de zelfstandige groepering het recht wordt toegekend om de andere leden van die groepering het voordeel van de btw-vrijstelling te ontnemen, door op enig moment te beslissen op deze of gene door de groepering verrichte diensten geen beroep te doen, hoewel het aanvankelijk wel aan de groepering wilde deelnemen. Het bestaan van een dergelijk recht, in handen van elk lid van de zelfstandige groepering, volgt noch uit de bewoordingen, noch uit de doelstelling van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

42 De diensten die door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden in de loop



van de verschillende belastingtijdvakken of die ten behoeve van één of van enkele van haar leden binnen eenzelfde belastingtijdvak worden verricht, moeten dus voor de bij die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen.

43 Uit een en ander volgt dat op de gestelde vraag moet worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, gesteld dat aan de overige bij die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de in die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen, zelfs als deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht.

### **Kosten**

44 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 13, A, lid 1, sub 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, gesteld dat aan de overige bij die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, de dienstverrichtingen door een zelfstandige groepering ten behoeve van haar leden voor de in die bepaling voorziene vrijstelling in aanmerking komen, zelfs als deze diensten ten behoeve van één of enkele van die leden zijn verricht.**

(ondertekeningen)

\* Procestaal: Nederlands.