

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

21 september 2017 (*)

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

In zaak C-616/15,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 20 november 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung, B. R. Killmann en R. Lyal als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door T. Henze, J. Möller en K. Petersen als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, C. Vajda (rapporteur), K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: X. Lopez Bancalari, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 februari 2017,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 april 2017,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), doordat zij de vrijstelling voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) beperkt tot zelfstandige

groeperingen van personen (hierna: „ZGP's”) waarvan de leden slechts een aantal specifieke beroepen uitoefenen.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

Zesde richtlijn

2 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”) is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112. Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalde:

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

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

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

[...]

3 Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn luidde:

„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;

[...]

4 Artikel 28, leden 3 en 4, van deze richtlijn bepaalde:

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

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

[...]

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

5 Bijlage E bij die richtlijn, met als opschrift „Lijst van handelingen bedoeld in artikel 28, lid 3, onder a)”, preciseerde:

„[...]”

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

[...]”

Achttiende richtlijn (89/465)

6 Artikel 1 van de Achttiende richtlijn (89/465/EEG) van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (PB 1989, L 226, blz. 21), bepaalt:

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

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

[...]”

Richtlijn 2006/112

7 In artikel 13, lid 1, eerste en tweede alinea, van richtlijn 2006/112 staat het volgende te lezen:

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

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

8 Artikel 131 van richtlijn 2006/112, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 1, „Algemene bepalingen”, van titel IX, „Vrijstellingen”, van deze richtlijn, bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

9 Artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 2, „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van deze richtlijn, luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

[...]

- i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

[...]

- m) sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen;

- n) bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend;

[...]”

10 Artikel 133, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

[...]

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.”

11 Artikel 135, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 3, „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”, van titel IX van deze richtlijn, luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) handelingen ter zake van verzekering en herverzekering met inbegrip van daarmee samenhangende diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringstussenpersonen;

[...]

d) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen;

e) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

[...]

Duits recht

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

„a) persoonlijke medische zorg in het kader van de uitoefening van de medische en paramedische beroepen arts, tandarts, ongediplomeerd geneeskundige, fysiotherapeut, verloskundige of van elke soortgelijke beroepswerkzaamheid in de gezondheidszorg. De eerste volzin is niet van toepassing op de levering of de reparatie van tandprothesen [...] en orthodontische hulpmiddelen [...], voor zover de ondernemer deze in zijn eigen onderneming heeft vervaardigd of gerepareerd;

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

[...]

d) andere diensten die door groeperingen waarvan de leden de onder a), vermelde beroepen uitoefenen of deel uitmaken van onder b) genoemde instellingen worden verleend aan hun leden,

wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van de onder a) of b), genoemde activiteiten en de groeperingen van hun leden enkel de exacte terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven;

[...]"

Precontentieuze procedure

13 Bij aanmaningsbrief van 23 november 2009 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland meegedeeld dat zij twijfels had over de verenigbaarheid richtlijn 2006/112 van de nationale wettelijke bepalingen inzake de btw-vrijstelling voor diensten van zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van die activiteit.

14 In die brief heeft de Commissie uiteengezet dat het Duitse recht de voornoemde vrijstelling beperkte tot diensten van ZGP's waarvan de leden activiteiten of beroepen uitoefenen op het gebied van de gezondheidszorg, terwijl volgens richtlijn 2006/112 de betrokken vrijstelling niet slechts gold voor groeperingen van bepaalde beroepsgroepen, maar voor alle groeperingen van personen, wanneer de betrokkenen waren vrijgesteld van btw of niet belastingplichtig waren voor de activiteit die zij uitoefenden. Bijgevolg heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat het Duitse recht inzake de omzetbelasting niet in overeenstemming was met de doelstellingen van het recht van de Unie, zoals deze door richtlijn 2006/112 worden nagestreefd.

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

16 Op 7 april 2011 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland een met redenen omkleed advies toegezonden. Daarin heeft zij twijfels geuit over de stelling van de Bondsrepubliek Duitsland dat wegens het risico van verstoring van de mededinging alleen activiteiten en beroepen op het gebied van de gezondheidszorg voor de betrokken vrijstelling in aanmerking kwamen. Volgens deze instelling blijkt uit het wetgevingsproces van de Unie dat richtlijn 2006/112 juist is vastgesteld met als doel de vrijstelling uit te breiden tot groeperingen van andere categorieën van personen. Voorts heeft de Commissie aangevoerd dat Duitse rechters de werkings sfeer van de betrokken vrijstelling meermaals hebben moeten uitbreiden tot andere dan de in de Duitse wettelijke regeling inzake de omzetbelasting opgesomde beroepsgroepen.

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

18 De Bondsrepubliek Duitsland heeft bij mededeling van 6 juni 2011 geantwoord op het met redenen omkleed advies. In de eerste plaats heeft zij gewezen op de plaats waar de bepaling inzake de betrokken vrijstelling in richtlijn 2006/112 is opgenomen, te weten in het hoofdstuk over vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Daaruit heeft zij afgeleid dat die vrijstelling niet tot alle economische activiteiten kon worden uitgebreid.

19 In de tweede plaats heeft de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerd dat juist wegens het verbod op verstoring van de mededinging bij de omzetting van de betrokken bepaling in het nationale recht ervoor is gekozen die vrijstelling enkel te laten gelden voor bepaalde beroepsgroepen in de gezondheidssector. In dit verband heeft deze lidstaat onderstreept dat de Duitse wetgever ervan was uitgegaan dat die vrijstelling enkel gerechtvaardigd was voor groeperingen van beroepsbeoefenaars op het gebied van de gezondheidszorg, aangezien er geen zelfstandige dienstverleners waren voor de activiteiten die door dit type groeperingen worden aangeboden.

20 In de derde plaats heeft de betrokken lidstaat opgemerkt dat de Commissie niet had aangegeven welke beroepsgroep door het Duitse recht ten onrechte werd uitgesloten van de betrokken vrijstelling.

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

22 Aangezien de btw-vrijstelling krachtens de Duitse wettelijke regeling inzake de omzetbelasting bleef voorbehouden aan ZGP's waarvan de leden een activiteit op het gebied van de gezondheidszorg uitoefenen, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen bij het Hof.

Beroep

Argumenten van partijen

23 De Commissie wijst erop dat de Duitse wettelijke regeling, in het bijzonder artikel 4, punt 14, UStG, de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 beperkt tot diensten die worden verricht door ZGP's waarvan de leden een beperkt aantal specifieke beroepen uitoefenen, welke beroepen in wezen enkel de gezondheidszorg betreffen. Volgens de Commissie is deze beperking in strijd met artikel 132, lid 1, onder f).

24 Ten eerste is de Commissie van mening dat die wettelijke regeling onverenigbaar is met de werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, aangezien deze bepaling niet is beperkt tot de diensten die worden verricht door ZGP's waarvan de leden een aantal specifieke categorieën beroepen uitoefenen.

25 Volgens de Commissie geldt de in die bepaling vastgestelde vrijstelling niet alleen voor de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang verrichten, maar is zij van toepassing op alle ZGP's waarvan de leden van belasting vrijgestelde activiteiten uitoefenen. Deze instelling voegt daaraan toe dat zelfs indien die vrijstelling enkel zou gelden voor de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen, de werkingssfeer ervan ook dan niet zou zijn beperkt tot de ZGP's waarvan de leden beroepen uitoefenen die tot het gebied van de gezondheidszorg behoren, zoals de betrokken Duitse wettelijke regeling evenwel bepaalt.

26 De Commissie stelt dat haar uitlegging van de werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f),

van richtlijn 2006/112 wordt bevestigd door de bewoordingen van deze bepaling, door het doel dat erdoor wordt nagestreefd en door de historische context ervan, alsook door het arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), waarin het Hof de betrokken vrijstelling heeft toegepast op diensten die worden verricht door een groepering van verzekeringsmaatschappijen.

27 Volgens de Commissie belet de enkele omstandigheid dat het hoofdstuk waartoe artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 behoort, als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” heeft, niet dat de bewoordingen van deze bepaling voldoende duidelijk zijn. Het opschrift van dit hoofdstuk is volgens haar het resultaat van een onvolkomenheid in de redactie van de tekst, die voortvloeit uit het feit dat het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde richtlijn erin voorzag dat de betrokken vrijstelling beperkt was tot de ZGP's met een medisch of paramedisch karakter.

28 Ten tweede stelt de Commissie zich op het standpunt dat de betrokken Duitse wettelijke regeling niet kan worden gerechtvaardigd door te verwijzen naar het in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vastgestelde vereiste van niet-verstoring van de mededinging.

29 Volgens deze instelling kan de vraag of al dan niet sprake is van verstoring van de mededinging, uitsluitend worden beantwoord op basis van de omstandigheden van het individuele geval. Het is onmogelijk in algemene zin na te gaan of sprake is van verstoring van de mededinging voor diensten van bepaalde beroepsgroepen en voor de rechtstreeks daarmee verband houdende diensten van een ZGP. Bijgevolg is het strijdig met de volledige toepassing van richtlijn 2006/112 dat de wetgever dit onderzoek zelf verricht per categorie, voor gehele beroepssectoren, zoals de Duitse wetgever dat heeft gedaan.

30 De Bondsrepubliek Duitsland stelt in de eerste plaats dat uit de bewoordingen en de plaats van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 in deze richtlijn, alsook uit de historische context waartoe deze bepaling behoort en de doelstellingen die erdoor worden nagestreefd, blijkt dat de personele werkingssfeer van de betrokken vrijstelling beperkt is tot de groeperingen van personen die bepaalde activiteiten van algemeen belang uitoefenen.

31 Wat om te beginnen deze bewoordingen en die plaats betreft, wijst de Bondsrepubliek Duitsland erop dat de betrokken vrijstelling is opgenomen in artikel 132 van richtlijn 2006/112, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 2 van deze richtlijn, dat als opschrift heeft „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Hieruit volgt volgens deze lidstaat dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn alleen kan gelden voor diensten die worden verricht door ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen.

32 Deze lidstaat is inzonderheid van mening dat de in die bepaling neergelegde vrijstelling enkel van toepassing is op de ZGP's waarvan de leden de in artikel 132, lid 1, onder b) tot en met e), van richtlijn 2006/112 vermelde activiteiten van algemeen belang uitoefenen die aan de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van deze richtlijn voorafgaan en die betrekking hebben op de gezondheidszorg. Indien dat niet het geval was, dan zou de wetgever deze vrijstelling aan het einde van artikel 132 van richtlijn 2006/112 of zelfs in een specifiek artikel hebben geplaatst.

33 De uitlegging volgens welke de vrijstelling in kwestie betrekking heeft op de activiteiten die worden vermeld in artikel 132, lid 1, onder b) tot en met e), van richtlijn 2006/112 wordt bevestigd door het gebruik van het woord „beroepsbeoefenaren” waar het Hof die vrijstelling heeft uitgelegd in het arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, punt 37). In richtlijn 2006/112 wordt de term „beroep” immers voornamelijk gebruikt voor medische beroepen.

34 Vervolgens voert de Bondsrepubliek Duitsland aan dat haar betoog wordt bevestigd door de historische context waarin artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 is vastgesteld. Zij merkt in dit verband op dat in de eerste versie van de Zesde richtlijn artikel 28, lid 3, onder a), in samenhang met punt 3 van bijlage E bij deze richtlijn, tot doel had te verzekeren dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), onmiddellijk van toepassing zou zijn voor diensten van ZGP's in de medische of paramedische sector, terwijl de lidstaten soortgelijke diensten van andere ZGP's tot 31 december 1989 konden blijven belasten. Dat die mogelijkheid met ingang van 1 januari 1990 is afgeschaft, heeft de werkingssfeer van de betrokken vrijstelling niet gewijzigd, doch het ging veeleer erom bepaalde moeilijkheden van louter praktische aard, die losstonden van het btw-stelsel zelf, te verhelpen.

35 In de tweede plaats meent de Bondsrepubliek Duitsland dat de aan de orde zijnde Duitse wettelijke regeling gerechtvaardigd is, gelet op de voorwaarde volgens welke de betrokken vrijstelling enkel geldt wanneer zij niet tot verstoring van de mededinging kan leiden. Zij betoogt dat, anders dan de Commissie stelt, de nationale wetgever ervoor kan kiezen het risico op verstoring van de mededinging binnen bepaalde beroepsgroepen per beroepscategorie te beoordelen, en de betrokken vrijstelling aldus te beperken tot bepaalde van die categorieën.

36 Dienaangaande herinnert deze lidstaat eraan dat die voorwaarde inhoudelijk gezien noch voldoende bepaald noch onvoorwaardelijk is en dus op nationaal niveau nader moet worden ingevuld. De beoordeling van deze voorwaarde kan dus niet worden overgelaten aan de belastingautoriteiten, aangezien deze alleen kan worden verricht op basis van complexe economische analyses van elke sector.

37 In die context stelt de Bondsrepubliek Duitsland dat uit de rechtspraak van het Hof en met name uit het arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punten 35 en 36), volgt dat de beoordeling van de voorwaarde betreffende het ontbreken van verstoring van de mededinging die in artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 is vastgesteld en die grotendeels overeenkomt met die welke is vastgesteld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, kan worden verricht door de nationale wetgever.

38 De Bondsrepubliek Duitsland voegt hieraan toe dat het aan de Commissie staat om in het kader van een op basis van artikel 258 VWEU ingesteld beroep de gestelde niet-nakoming aan te tonen en de feiten en omstandigheden aan te dragen die het Hof nodig heeft om uit te maken of er sprake is van deze niet-nakoming. Deze instelling heeft echter niet het bewijs geleverd dat een vrijstelling van de levering van de diensten die door ZGP's ten behoeve van hun leden worden verstrekt, niet leidt tot verstoringen van de mededinging voor andere beroepen dan die welke in het UStG zijn vermeld.

Beoordeling door het Hof

39 Vooraf moet worden benadrukt dat het beroep van de Commissie uitsluitend gericht is tegen de beperking door de Bondsrepubliek Duitsland van de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vastgestelde btw-vrijstelling tot de groeperingen waarvan de leden een beperkt aantal specifieke beroepen uitoefenen.

40 Bijgevolg moet het onderzoek worden gericht op, ten eerste, de personele werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 en, ten tweede, het in deze bepaling opgenomen vereiste van niet-verstoring van de mededinging.

Werkingsssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112

41 Wat de werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, is de primaire grief van de Commissie gebaseerd op de stelling dat de in deze bepaling vastgestelde vrijstelling niet enkel van toepassing is op ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen maar eveneens geldt voor alle ZGP's waarvan de leden activiteiten uitoefenen die vrijgesteld zijn van btw, dus ook de ZGP's waarvan de leden economisch actief zijn in de banken- en verzekeringssector. Subsidiair voert de Commissie aan dat, gesteld al dat voornoemde bepaling alleen zou gelden voor ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen, de personele werkingssfeer ervan ook dan niet zou zijn beperkt tot ZGP's waarvan de leden beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector zijn, zoals de betrokken Duitse wettelijke regeling bepaalt.

42 In dit verband moet erop worden gewezen dat aan de hand van de bewoordingen van die bepaling, die betrekking hebben op de vrijgestelde activiteiten van de leden van een ZGP, niet kan worden uitgesloten dat die vrijstelling van toepassing is op alle ZGP's waarvan de leden activiteiten uitoefenen die vrijgesteld zijn van btw.

43 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling echter niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arresten van 26 april 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punt 22, en 4 april 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Wat de context van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, moet worden beklemtoond dat deze bepaling behoort tot hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van deze richtlijn. Dit opschrift geeft aan dat de in die bepaling vastgestelde vrijstelling enkel ziet op de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen.

45 Die uitlegging wordt ook bevestigd door de structuur van titel IX van die richtlijn, betreffende de „Vrijstellingen”. Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 behoort immers niet tot hoofdstuk 1, met als opschrift „Algemene bepalingen”, van deze titel, maar tot hoofdstuk 2 ervan. Bovendien wordt in die titel een onderscheid gemaakt tussen hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, en hoofdstuk 3, met als opschrift „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”, wat erop wijst dat de voorschriften die in hoofdstuk 2 met betrekking tot bepaalde activiteiten van algemeen belang zijn neergelegd, niet van toepassing zijn op de andere activiteiten die worden geregeld in hoofdstuk 3.

46 Hoofdstuk 3 bevat evenwel, in artikel 135, lid 1, onder a), een vrijstelling van de „handelingen ter zake van verzekering en herverzekering”, alsook, onder d) en e), een vrijstelling van bepaalde verrichtingen op het gebied van de financiële diensten, zoals met name „handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren”, en „handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn”. Aldus volgt uit de algemene opzet van richtlijn 2006/112 dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van deze richtlijn niet van toepassing is op de handelingen op het gebied van verzekering en herverzekering, noch op de handelingen op het gebied van financiële diensten, en dat bijgevolg de diensten die worden verstrekt door de ZGP's waarvan de leden actief zijn in deze sectoren, niet onder die vrijstelling vallen.

47 Wat de doelstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, dient eraan te worden herinnerd dat de bepalingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112, in hun geheel bezien, tot doel hebben 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 (arrest van 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Derhalve vallen de door een ZGP verrichte diensten onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, wanneer die dienstenlevering rechtstreeks bijdraagt aan de uitoefening van de in artikel 132 van deze richtlijn vermelde activiteiten van algemeen belang (zie naar analogie arrest van 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punten 31-33).

49 Bovendien zij eraan herinnerd dat de draagwijdte van de vrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 strikt moet 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 in die zin arrest van 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Hieruit volgt dat de levering van diensten die niet rechtstreeks aan de uitoefening van de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 vermelde activiteiten van algemeen belang maar aan de uitoefening van andere – met name door artikel 135 van deze richtlijn – vrijgestelde activiteiten bijdragen, niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van deze richtlijn kunnen vallen.

51 Bijgevolg dient artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat de in deze bepaling vastgestelde vrijstelling enkel betrekking heeft op de ZGP's waarvan de leden de in dit artikel vermelde activiteiten van algemeen belang uitoefenen. Derhalve moet de primaire grief van de Commissie, namelijk dat de werkingssfeer van de vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 voorziet, niet is beperkt tot de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen, worden afgewezen.

52 In dit verband moet erop worden gewezen dat het Hof in het arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), anders dan in de onderhavige zaak, geen uitspraak heeft gedaan over de vraag of de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn [welke bepaling overeenkomt met artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112] enkel gold voor de diensten die werden verstrekt door een ZGP waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenden.

53 Niettemin moeten de argumenten van de Bondsrepubliek Duitsland volgens welke de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 beperkt is tot de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang op het gebied van de gezondheidszorg uitoefenen, worden afgewezen.

54 Ten eerste kan uit het enkele feit dat de vrijstelling voor ZGP's in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 is neergelegd, niet worden afgeleid dat deze vrijstelling enkel geldt voor de ZGP's waarvan de leden de in artikel 132, lid 1, onder b) tot en met e), van deze richtlijn opgesomde activiteiten van algemeen belang uitoefenen die aan de in artikel 132, lid 1, onder f), vermelde activiteiten voorafgaan en die betrekking hebben op de gezondheidszorg.

55 Deze vrijstelling gewaagt immers van de „zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn”. Behoudens verrichtingen op het gebied van de gezondheidszorg regelt richtlijn 2006/112 nog andere vrijgestelde beroepsactiviteiten van algemeen belang, zoals activiteiten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, onderwijs, sport en cultuur, waarvan respectievelijk sprake is in artikel 132, lid 1, onder g), i), m) en n), van richtlijn 2006/112.

56 Ten tweede heeft de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 volgens de rechtspraak van het Hof tot doel, te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van btw wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt (zie in die zin arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

57 Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland aanvoert, biedt het feit dat het Hof bij zijn uitlegging van die vrijstelling het woord „beroepsbeoefenaren” heeft gebruikt, geen steun aan haar betoog dat die vrijstelling enkel geldt voor de ZGP's waarvan de leden actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg. In artikel 132 van richtlijn 2006/112 worden de woorden „beroepen” of „beroep” immers enkel in respectievelijk lid 1, onder c), en lid 1, onder e), gebruikt, en uit het gebruik van die woorden kan bijgevolg niet worden afgeleid dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van deze richtlijn alleen geldt voor de ZGP's waarvan de leden actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg.

58 Ten derde kan uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 niet worden afgeleid dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, beperkt is tot de gezondheidszorg. Het is juist dat, historisch gezien, artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 28, lid 3, onder a), van deze richtlijn en bijlage E bij die richtlijn, bepaalde dat de betrokken vrijstelling kon worden beperkt tot de ZGP's in de medische of de paramedische sector.

59 Dat de Zesde richtlijn enkel voor de andere ZGP's dan die met een medisch of paramedisch karakter in de mogelijkheid voorziet om van die vrijstelling af te wijken, wijst evenwel erop, in tegenstelling tot hetgeen de Bondsrepubliek Duitsland beweert, dat de draagwijdte van die vrijstelling zich ook uitstrekt tot de ZGP's waarvan de leden actief zijn in andere sectoren dan die van de gezondheidszorg. Hoe dan ook is die mogelijkheid om van de in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn vastgestelde vrijstelling af te wijken, per 1 januari 1990 ingetrokken bij artikel 1 van de Achttiende richtlijn (89/465). Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland betoogt, geldt die vrijstelling dus niet enkel voor de ZGP's met een medisch of paramedisch karakter.

60 Gelet op wat voorafgaat, dient de subsidiaire grief waarmee de Commissie aanvoert dat de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 niet is beperkt tot de ZGP's waarvan de leden beroepen uitoefenen die uitsluitend tot de gezondheidszorg behoren, zoals de betrokken Duitse wettelijke regeling bepaalt, worden aanvaard.

Vereiste van niet-verstoring van de mededinging

61 Luidens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 is de in deze bepaling vastgestelde vrijstelling alleen van toepassing indien zij niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.

62 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland staat het aan de nationale wetgever om te bepalen welke sectoren aanspraak kunnen maken op de betrokken vrijstelling zonder dat deze concurrentievervalsing kan meebrengen. In casu heeft de Duitse wetgever geoordeeld dat die vrijstelling enkel kon worden gerechtvaardigd voor de ZGP's waarvan de leden actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg.

63 Bijgevolg moet worden onderzocht of een lidstaat, gelet op het vereiste van niet-verstoring van de mededinging, in zijn nationale wettelijke regeling kan bepalen dat de in artikel 132, lid 1,

onder f), van richtlijn 2006/112 vastgestelde vrijstelling slechts van toepassing is in een beperkt aantal sectoren.

64 Vooraf zij daarbij aangetekend dat de lidstaten niet verplicht zijn om dit vereiste letterlijk in hun nationale recht om te zetten (zie naar analogie, met betrekking tot artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, arrest van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 en 129/88, EU:C:1989:381, punt 23).

65 Bovendien verdient het zeker de voorkeur, om uit te maken of de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 op bepaalde activiteiten tot verstoring van de mededinging kan leiden, dat de nationale wetgever regels invoert die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd (zie naar analogie arrest van 24 februari 2015, *Sopora*, C?512/13, EU:C:2015:108, punt 33). Volgens artikel 131 van richtlijn 2006/112 stellen de lidstaten namelijk de voorwaarden voor de vrijstellingen vast, teneinde een juiste en eenvoudige toepassing ervan te verzekeren. Deze voorwaarden mogen echter geen betrekking hebben op de definitie van de inhoud van de vastgestelde vrijstellingen (zie in die zin arresten van 21 maart 2013, *Commissie/Frankrijk*, C?197/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:202, punt 31, en 25 februari 2016, *Commissie/Nederland*, C?22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punten 28 en 29).

66 Dat laatste is echter juist het geval wat de aan de orde zijnde Duitse wettelijke regeling betreft, waarmee de Duitse nationale wetgever alle diensten heeft uitgesloten die worden verstrekt door de ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen, met uitzondering van de ZGP's waarvan de leden actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg.

67 Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland heeft aangevoerd, volgt uit het arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C?288/07, EU:C:2008:505), niet dat op basis van een beoordeling van het vereiste van niet-verstoring van de mededinging de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 in de nationale wetgeving op algemene wijze kan worden beperkt. In dat arrest heeft het Hof een andere bepaling uitgelegd dan die welke in de onderhavige zaak aan de orde is, namelijk artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, waarin was bepaald dat openbare lichamen als belastingplichtige werden aangemerkt indien hun behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis kon leiden. In die context heeft het Hof in punt 40 van dat arrest geoordeeld dat de behandeling volgens deze bepaling van de publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen op het enkele feit berust dat een publiekrechtelijk lichaam een bepaalde werkzaamheid verricht, ongeacht of het publiekrechtelijke lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheid verricht. Daaruit volgt echter niet dat het in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vastgestelde vereiste van niet-verstoring van de mededinging de mogelijkheid biedt om de toepassing van die vrijstelling in algemene termen te beperken.

68 Zoals de Bondsrepubliek Duitsland heeft opgemerkt, kan voor de beoordeling van de voorwaarde van niet-verstoring van de mededinging een ingewikkeld onderzoek noodzakelijk zijn. Deze lidstaat heeft evenwel niet gepreciseerd waarom deze complexiteit vereist dat de nationale wetgever in dier voege ingrijpt dat hij op grond van dit vereiste bepaalde activiteiten van algemeen belang volledig uitsluit.

69 Zoals de advocaat-generaal in de punten 119 en 120 van zijn conclusie heeft aangegeven, verlangt de Duitse wettelijke regeling met betrekking tot de ZGP's waarvan de leden actief zijn op het gebied van de gezondheidszorg dat de belastingautoriteiten dit vereiste per geval afzonderlijk onderzoeken. Bijgevolg is de Bondsrepubliek Duitsland zelf van mening dat die beoordeling door de belastingautoriteiten mogelijk is op het gebied van de gezondheidszorg. Zij heeft evenwel niet aangetoond waarom de beoordeling van het vereiste van niet-verstoring van de mededinging

verschilt voor andere sectoren dan die van de gezondheidszorg.

70 Het betoog van de Bondsrepubliek Duitsland dat de Commissie niet heeft voldaan aan de op haar rustende bewijslast, moet eveneens worden afgewezen. Zoals deze lidstaat tijdens de terechtzitting voor het Hof heeft erkend, betreft de vraag of de nationale wetgever, gelet op het vereiste van niet-verstoring van de mededinging, het aantal sectoren waarvoor de betrokken een vrijstelling geldt, rechtmatig kan beperken, immers een rechtsvraag.

71 Gelet op bovenstaande overwegingen moet het beroep van de Commissie gegrond worden verklaard.

72 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 doordat zij de btw-vrijstelling heeft beperkt tot ZGP's waarvan de leden slechts bepaalde specifieke beroepen uitoefenen.

Kosten

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

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) **De Bondsrepubliek Duitsland is de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, doordat zij de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde heeft beperkt tot zelfstandige groeperingen van personen waarvan de leden slechts bepaalde specifieke beroepen uitoefenen.**

2) **De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.