



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK
van 19 juli 2012¹

Zaak C-174/11

**Finanzamt Steglitz
tegen
Ines Zimmermann**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde richtlijn 77/388/EEG — Btw — Vrijstellingen — Artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn — Diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend — Nationale regeling die aan de vrijstelling van ambulante zorgprestaties bepaalde voorwaarden verbindt die evenwel niet van toepassing zijn wanneer deze diensten worden verricht door bepaalde officieel erkende verenigingen of door leden van deze verenigingen”

1. De belasting over de toegevoegde waarde (btw) is oorspronkelijk bedoeld en ingevoerd als een gewone belasting over de levering van goederen en diensten. Men kan evenwel betogen dat het btw-stelsel en een aantal hiertoe behorende regelingen inmiddels behoorlijk ingewikkeld zijn geworden. Zo heeft een rechter van de Court of Appeal (England and Wales) dienaangaande opgemerkt dat „voorbij de realiteit van alledag [...] de wereld van de [btw] ligt, een soort fiscaal attractiepark, waarin de feitelijke en juridische werkelijkheid is opgeheven dan wel op haar kop is gezet”.²

2. Hoe het ook zij, in de onderhavige zaak verzoekt het Bundesfinanzhof (federale belastingrechter, Duitsland) om richtsnoeren voor de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub g, en/of lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.³ Deze prejudiciële verwijzing heeft plaatsgevonden in het kader van een geding tussen Ines Zimmermann en het Finanzamt Steglitz (belastingdienst, Steglitz; hierna: „belastingdienst”) ter zake van de over de jaren 1993 en 1994 verschuldigde btw.

3. Het Hof wordt verzocht om een antwoord op de vraag of het een lidstaat – in het kader van een toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn – is toegestaan om aan de belastingvrijstelling van ambulante zorgprestaties voor zieken en zorgbehoevenden de voorwaarde te verbinden, dat bij de betrokken instellingen „in het voorgaande kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand”.⁴

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Aldus Lord Justice Sedley in het vonnis *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v Customs and Excise Commissioners* [2001] STC 1476 (CA), nr. 54. Ik zou hieraan evenwel willen toevoegen dat het in veel gevallen niet de btw zelf is die de moeilijkheden bij de toepassing en de uitlegging ervan baart, maar dat dit het gevolg is van pogingen om deze belasting op diverse manieren te omzeilen.

3 — 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).

4 — Hierna: „de in het hoofdgeding litigieuze voorwaarde”.

4. Zoals ik hierna zal uiteenzetten, rijzen in het bijzonder ernstige twijfels ten aanzien van de vraag of een dergelijke voorwaarde strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit, voor zover deze voorwaarde niet gelijkelijk geldt voor alle verrichters van ambulante zorgdiensten.

I – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

5. Ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn dienen de lidstaten, onverminderd andere communautaire bepalingen, vrijstelling te verlenen 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:

„[...]

- 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. Volgens artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn „[kunnen] [d]e lidstaten [...] de verlening van elk van de in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, van dit artikel 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 [btw] zijn onderworpen;
- de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de [btw] zijn onderworpen.”

B – Nationaal recht

7. Volgens § 4, punt 16, sub e, van het Umsatzsteuergesetz 1993 (omzetbelastingwet 1993; hierna: „UStG”), in de versie die van toepassing was tijdens de in casu relevante jaren 1993 en 1994, waren onder andere de volgende onder § 1, lid 1, nummers 1 tot en met 3, van het UStG vallende omzetten vrijgesteld van belasting: „verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van [...] 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 voorgaand kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.”

8. Overeenkomstig § 4, punt 18, eerste volzin, van het UStG zijn vrijgesteld van belasting: „diensten, verricht door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk en lichamen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van het maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk wanneer:

- a) deze ondernemers uitsluitend en rechtstreeks een doel van algemeen nut, een liefdadigheidsdoel of een kerkelijk doel nastreven,
- b) de prestaties volgens hun statuten, op grond van hun oprichtingsakte of anderszins rechtstreeks bestemd zijn voor in aanmerking komende personen, en
- c) de vergoedingen voor de in aanmerking komende prestaties lager zijn dan de gemiddelde, voor gelijkaardige prestaties door een op winst gerichte onderneming gevraagde vergoedingen.”

9. De in § 4, punt 16, sub e, van het UStG opgenomen drempel van ten minste twee derde van de gevallen (hierna: „tweederdedrempel”) werd met ingang van 1 januari 1995 verlaagd naar 40 %.

10. § 23 van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (uitvoeringsverordening van het UStG; hierna: „UStDV”) somt elf verenigingen op die officieel zijn erkend als verenigingen voor maatschappelijk werk in de zin van § 4, punt 18, van het UStG.

II – Feiten en prejudiciële vragen

11. Zimmermann, verzoekster en verweerster in „Revision” in het hoofdgeding (hierna: „verzoekster”), geeft leiding aan een ambulante verpleegdienst in Berlijn. Zij is een gediplomeerde verpleegster en werkte in 1992 als leidinggevende verpleegster bij een centrum voor maatschappelijk werk. Daarnaast verzorgde zij sinds begin 1993 op zelfstandige basis individuele patiënten en op 1 juni 1993 liet zij zich inschrijven als ambulante verpleegdienst. Ingevolge haar verzoek van 27 augustus 1993 werd zij op 1 oktober 1993 voor de activiteiten van thuiszorg⁵, verzorgingshulp aan huis⁶ en huishoudhulp⁷ tot het ziekenfonds toegelaten. In haar btw-aangiften voor de litigieuze jaren behandelde zij haar omzetten als vrijgesteld van belasting overeenkomstig § 4, punt 16, sub e, van het UStG.

12. In 1999 stelde het Finanzamt, verweerder en eiser in „Revision”, vast, dat verzoekster (en haar personeel) in 1993 in totaal 76 personen hadden behandeld, waarvan 52 personen (= 68 %) particuliere betalers waren. Bijgevolg weigerde het Finanzamt de belastingvrijstelling van de door verzoekster in 1993 overeenkomstig § 4, punt 16, sub e, van het UStG verrichte prestaties op grond dat volgens dit voorschrift, de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels moeten zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.

5 — § 37 van boek V van het Sozialgesetzbuch (Duitse wet inzake sociale zekerheid; hierna: „SGB V”), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie (van 20 december 1988, deel I, blz. 2477).

6 — § 53 tot en met 56 van het SGB V.

7 — § 38 van het SGB V.

13. Het Finanzamt stond de belastingvrijstelling van de door verzoekster in 1994 overeenkomstig § 4, punt 16, sub e, van het UStG verrichte prestaties niet toe, omdat deze bepaling uitgaat van de toestand van het voorgaande jaar. De belastingvrijstelling krachtens § 4, punt 14, van het UStG was in ieder geval van toepassing, voor zover verzoekster zorgprestaties van therapeutische aard had verricht; het Finanzamt raamde hun aandeel op een derde.⁸

14. Verzoekster heeft beroep ingesteld tegen de afwijzing van haar bezwaar tegen deze weigering van het Finanzamt. Tijdens de beroepsprocedure legde zij een aan haar gerichte brief over van 19 oktober 2005 van de Senatsverwaltung für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz van Berlijn, waarin wordt gesteld: „[...] Ik kan u bevestigen dat u inzake de thuisverpleging soortgelijke prestaties respectievelijk soortgelijke activiteiten verrichtte als de verplegingscentra (centra voor maatschappelijk werk) uit de kring van het verbond van verenigingen voor maatschappelijk werk in Berlijn. De taakomschrijving en de inhoud van de activiteit van de private dienstverrichter was identiek met deze van de centra voor maatschappelijk werk. Volgens de gegevens waarover ik beschik, is de inhoud van beide diensten uiterlijk sedert 1988 identiek. Ik merk op dat vanaf 1 januari 1992 § 4, punt 16, sub e, van het UStG de belastingvrijstelling aan bepaalde voorwaarden heeft verbonden. Ik kan en wil niet beoordelen of aan deze voorwaarden was voldaan. Los van deze regeling ben ik van mening dat u respectievelijk uw onderneming wat de socialezekerheidswetgeving betreft als een instelling van sociale aard zijn erkend.”

15. Het Finanzgericht (belastingrechter) wees de vordering op de wezenlijke punten toe, met als motivering dat de tot en met 1 oktober van het litigieuze jaar 1993 door verzoekster gerealiseerde omzet vrijgesteld was van belasting overeenkomstig § 4, punt 14, eerste zin, van het UStG, voor zover de omzet betrekking had op verzorging van therapeutische aard, waarvan het aandeel door het Finanzgericht op grond van door verzoekster tijdens de beroepsprocedure overgelegde berekeningen op 75 % was geraamd.

16. Volgens het Finanzgericht kon verzoekster voor het tijdvak van 1 oktober 1993 tot en met 31 december 1994 aanspraak maken op de belastingvrijstelling krachtens § 4, punt 16, sub e, van het UStG. In dit tijdvak betrof ten minste twee derde van de omzet personen waarvan de verpleegkosten geheel of grotendeels waren gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand. § 4, punt 16, sub e, van het UStG diende in overeenstemming met de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd, dat enkel het tijdvak vanaf oktober 1993 relevant was.

17. Het Finanzamt voert met zijn beroep tot „Revision” schending aan van § 4, punt 16, sub e, van het UStG en verzoekt het Bundesfinanzhof om vernietiging van de beslissing van het Finanzgericht en afwijzing van de vordering, voor zover het Finanzgericht zijn toewijzing van de vordering betreffende het tijdvak van 1 oktober 1993 tot en met 31 december 1994 heeft gebaseerd op § 4, punt 16, sub e, van het UStG. Verzoekster concludeert tot verwerping van het beroep tot „Revision” door het Bundesfinanzhof.

18. Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

- „1) Is het op grond van artikel 13, A, lid 1, sub g, en/of lid 2, sub a, van de [Zesde richtlijn] toegestaan dat de nationale wetgever aan de belastingvrijstelling van ambulante zorgprestaties voor zieken en zorgbehoevenden de voorwaarde verbindt, dat bij de betrokken organisaties ,in het voorgaand kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand’ (§ 4, punt 16, sub e, van het [UStG])?

⁸ — Omzetbelastingaanslag voor 1993 en 1994 van 27 april 1999.

- 2) Is het met inachtneming van het beginsel van de btw-neutraliteit voor het antwoord op de vorige vraag van belang, dat de nationale wetgever dezelfde prestaties onder andere voorwaarden als vrijgesteld van belasting behandelt, wanneer zij worden verricht door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk en lichamen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van het maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk (§ 4, punt 18, van het [UStG])?”

III – Beoordeling

A – Belangrijkste argumenten van partijen

19. Volgens verzoekster concurreren publiekrechtelijke organisaties (instellingen van sociale aard) en private, op winst gerichte organisaties met elkaar op de markt voor ambulante zorgprestaties. Een regeling als die waar het in het hoofdgeding om gaat zou het toezicht beogen op de prijzen die zijn goedgekeurd door de overheidsinstanties van de lidstaten waar is voldaan aan de navolgende voorwaarden: (i) de kosten die worden gedragen door de wettelijke sociale zekerheid of de socialewelzijnsautoriteiten komen overeen met de goedgekeurde tarieven, en (ii) de kosten die worden gedragen door de socialezekerheidsautoriteiten zijn in het algemeen lager dan de bedragen die worden berekend aan particuliere patiënten of aan particuliere verzekeringsmaatschappijen.

20. Verzoekster betoogt in wezen dat om te beoordelen of sprake is van een onwettige verstoring van de mededinging de nationale rechter dient na te gaan of de geleverde diensten die, vanuit het oogpunt van de patiënt of de eindverbruiker, identiek of soortgelijk zijn, fiscaal verschillend worden behandeld. De vraag door wie de zorg wordt verleend, welke rechtspersoonlijkheid hij heeft en hoe hij dient te worden gekwalificeerd zou wat de omzetbelasting betreft geen rol mogen spelen.

21. De Duitse regering is van mening dat de wijze waarop de wetgeving de officiële erkenning van organisaties als instellingen van sociale aard regelt voldoende rekening houdt met de navolgende door het Hof geformuleerde aandachtspunten⁹: (i) het mogelijke bestaan van specifieke wettelijke bepalingen; (ii) het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige; (iii) het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke erkenning hebben gekregen; (iv) de vraag of een groot deel van de kosten van de betrokken diensten mogelijk worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, en (v) het beginsel van fiscale neutraliteit in de zin van neutraliteit op het vlak van mededinging.

22. Volgens de Duitse regering zijn wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft de grenzen van de discretionaire bevoegdheid niet overschreden. In het bijzonder zou het, in de context van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, een toepassing van het beginsel van gelijke behandeling in het kader van de erkenning van organisaties als instellingen van sociale aard zijn om deze gelijk te stellen aan publiekrechtelijke lichamen. Het beginsel van neutraliteit zou niet mogen worden opgevat in de gebruikelijke betekenis dat gelijke diensten ook gelijk moeten worden belast. Het zou veeleer in die zin moeten worden begrepen dat identieke belastingplichtigen dezelfde voorwaarden moeten vervullen om te worden vrijgesteld. Bovendien zou een regeling ter zake van de erkenning van een organisatie door een lidstaat die leidt tot een verstoring van de mededinging ten koste van particuliere ondernemingen toelaatbaar zijn.

9 — De Duitse regering verwijst naar de arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punten 53 en 41 e.v.), en 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punten 57 e.v.). Ook verwijst zij naar het arrest van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punten 72 e.v.).

23. Bijgevolg is de Duitse regering van mening dat, ervan uitgaande dat § 4, punt 18, van het UStG – anders dan punt 16 van die bepaling – enkel van toepassing is op niet op winst gerichte rechtspersonen waarvan de sociale aard officieel is erkend, de Duitse bepalingen identieke belastingplichtigen niet verschillend behandelen, maar enkel andere voorwaarden bevatten voor de erkenning als instelling van sociale aard van verschillende belastingplichtigen, waarvoor verschillende materiële en juridische randvoorwaarden gelden.

B – Analyse

1. De eerste prejudiciële vraag

24. Wat, in de eerste plaats, de nationale wettelijke regeling betreft merkt de verwijzende rechter ondubbelzinnig op dat niet is voldaan aan de vereisten van § 4, punt 16, sub e, van het UStG.

25. De verwijzende rechter twijfelt evenwel of deze uitkomst strookt met de Zesde richtlijn.

26. Bijgevolg wenst de verwijzende rechter met zijn eerste prejudiciële vraag van het Hof te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat aan de vrijstelling van de ambulante zorgprestaties een voorwaarde als die in het hoofdgeding wordt verbonden.¹⁰

27. Om te beginnen zal ik een overzicht geven van de relevante rechtspraak die inmiddels een behoorlijke omvang heeft en in het licht waarvan de prejudiciële vragen moeten worden onderzocht.

28. Zoals het Hof nog niet zo lang geleden in het arrest *Future Health Technologies*¹¹ opnieuw heeft verklaard, „[voorzien] de vrijstellingen van [artikel 13, A, van de Zesde richtlijn¹²] niet [...] in btw-vrijstelling voor alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel voor die welke daarin zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven”.

29. Voorts heeft het Hof in zijn rechtspraak over de Zesde richtlijn verklaard dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn gesteld, strikt moeten worden uitgelegd, omdat deze vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet evenwel allereerst in overeenstemming zijn met de door de vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit vereiste 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.¹³

10 — Inhoudende dat in het voorgaand kalenderjaar de zorgkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.

11 — Arrest van 10 juni 2010 (C-86/09, Jurispr. blz. I-5215, punt 29). Zie naar analogie met name arresten van 11 juli 1985, *Commissie/Frankrijk* (107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 17); 20 november 2003, *D’Ambrumenil en Dispute Resolution Services* (C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 54), en 28 januari 2010, *Eulitz* (C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Thans artikel 132 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

13 — Zie arrest *Future Health Technologies* (aangehaald in voetnoot 11, punt 30). Zie naar analogie met name arresten van 14 juni 2007, *Haderer* (C-445/05, Jurispr. blz. I-4841, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 november 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede arrest *Eulitz* (aangehaald in voetnoot 11, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 10 juni 2010, *CopyGene* (C-262/08, Jurispr. blz. I-5053, punten 25 en 26).

30. Deze in punt 29 hiervoor weergegeven regels voor de uitlegging van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn moeten eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen en, in het bijzonder voor de voorwaarden betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die de vrijgestelde diensten verricht.¹⁴

31. Dienovereenkomstig heeft het Hof reeds geoordeeld dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn ter zake van de btw-vrijstelling van leveringen die samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid aldus moet worden uitgelegd dat de uitdrukking „andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”¹⁵ particuliere, op winst gerichte entiteiten, zoals natuurlijke personen die een „onderneming” exploiteren, niet uitsluit.¹⁶

32. Artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn preciseert niet, onder welke voorwaarden en hoe de erkenning van andere dan publiekrechtelijke instellingen als instellingen van sociale aard dient te geschieden. In beginsel staat het dus aan het nationale rechtsstelsel van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend.¹⁷

33. Overigens voorziet artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de vaststelling van nationale regels ter zake, nu het daarin heet dat „de lidstaten de verlening van elk der in lid 1, sub [...] g, [...] bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk kunnen stellen van een of meer van de [verder in deze bepaling genoemde] voorwaarden”.¹⁸

34. Voorts is het vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar dat deze voorwaarden niet de materiële omschrijving van die vrijstellingen kunnen betreffen.¹⁹

35. Volgens vaste rechtspraak²⁰ verleent artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn de lidstaten een beoordelingsmarge om bepaalde, andere dan publiekrechtelijke, organisaties als instellingen van sociale aard te erkennen.

36. Dit neemt evenwel niet weg dat wanneer een belastingplichtige om erkenning van een organisatie als instelling van sociale aard verzoekt, het aan de nationale rechterlijke instanties staat om na te gaan of de bevoegde instanties binnen de grenzen van de door artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn toegekende beoordelingsmarge zijn gebleven en de beginselen van het Unierecht, met name het beginsel van gelijke behandeling, in acht hebben genomen.²¹

14 — Zie arrest Eulitz (aangehaald in voetnoot 11, punt 42). Zie dienaangaande arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punten 16-20); arresten Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 23), en Haderer (aangehaald in voetnoot 13, punt 19).

15 — Ik wijs erop dat in de Engelstalige versie in de overeenkomstige bepaling in richtlijn 2006/112 – artikel 132, lid 1, sub g, – niet meer het begrip „charitable” wordt gebruikt, maar in plaats daarvan wordt verwezen naar „[...] bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing” (cursivering van mij).

16 — Zie arresten Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punten 35 e.v.) en Gregg (aangehaald in voetnoot 14, punten 17 e.v.).

17 — Zie arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punten 64 en 81) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 49); arrest van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 42), en arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 13, punt 63).

18 — Zie arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punt 65) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 50).

19 — Zie bijvoorbeeld arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punten 22-24 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 26).

20 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punt 54) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 51).

21 — Zie in die zin arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punt 56), Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punt 69), Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 52) en L.u.P. (aangehaald in voetnoot 17, punt 48).

37. Bijgevolg verzet het neutraliteitsbeginsel zich, in het bijzonder, ertegen dat soortgelijke, en dus met elkaar concurrerende diensten, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.²² Dit beginsel vormt juist het logische uitgangspunt van de btw. Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing en staat tussen partijen vast dat de door Zimmerman verrichte diensten, althans die welke vanaf 1 oktober 1993 zijn verricht, in wezen dezelfde waren als die welke krachtens § 4, punt 18, van het UStG automatisch zijn vrijgesteld.

38. Tot slot volgt uit de vaste rechtspraak eveneens dat de nationale autoriteiten, om te bepalen of privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn kunnen worden erkend, overeenkomstig het Unierecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, naast het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige en het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, onder meer in aanmerking kunnen nemen dat *de kosten van de betrokken prestaties onder omstandigheden grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen*.²³

39. Dienaangaande werd § 4, punt 16, sub e, van het UStG door de Duitse wetgever vastgesteld ter „verbetering van de zorgstructuren voor zieken en zorgbehoevenden”.²⁴ De in deze bepaling opgenomen tweederdedrempel moet ervoor zorgen dat het belastingvoordeel de lasten van de socialezekerheidsinstellingen substantieel verlicht.²⁵

40. Bijgevolg kan § 4, punt 16, sub e, van het UStG worden gelezen in samenhang met het vereiste van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn dat de hierin genoemde dienstverrichter moet zijn aan te merken als een „[organisatie] die door de betrokken lidstaat als instelling[...] van sociale aard word[t] erkend”.

41. In aanvulling op de in punt 38 hiervoor aangehaalde rechtspraak heeft het Hof in het arrest L.u.P.²⁶ verklaard dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van medische analyses door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Het Hof verklaarde evenwel tevens *dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zich niet ertegen verzet dat deze zelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen*.

42. Bijgevolg moeten volgens deze rechtspraak dergelijke criteria – die uitgaan van een specifieke definitie van de kring van de ontvangers van de diensten – in het licht van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beoordeeld.

22 — Zie onder meer arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punt 30); arresten van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk (C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 22), en 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland (C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 20); arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punten 41 en 54); arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 47), en 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 66).

23 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punten 57 en 58), Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punten 72 en 73) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 53 [met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn]).

24 — In de originele Duitstalige tekst: „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. Zie Bundestags-Drucksache 12/1506, blz. 178 juncto blz. 65.

25 — Hier wordt verwezen naar het vonnis van het Bundesfinanzhof van 24 januari 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, deel II, blz. 643, sub II. l.c., onder verwijzing naar het vonnis van het Bundesverfassungsgericht van 31 mei 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, blz. 3628.

26 — Aangehaald in voetnoot 17, punt 55.

43. Mijns inziens draait de onderhavige zaak om de vraag of de Bondsrepubliek – door aan de vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn voorwaarden te verbinden als die van § 4, punt 16, van het UStG – de grenzen van de haar door de Zesde richtlijn geboden discretionaire bevoegdheid heeft overschreden.²⁷

44. De verwijzende rechter zet uiteen dat een van de voor hem gerezen vragen ter zake van de uitlegging van het Unierecht is of de in § 4, punt 16, sub e, van het UStG opgenomen tweederdedrempel kan worden gebaseerd op artikel 13, A, lid 1, sub g, of artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

45. Het criterium dat in de onderhavige zaak centraal staat, verschilt enigszins van dat waar het in de zaak L.u.P. om ging.²⁸ Het criterium in de onderhavige zaak is niet enkel gebaseerd op de samenstelling van de kring van de ontvangers van de diensten, maar hanteert tevens de voorwaarde dat voor een bepaald minimaal percentage van de ontvangers voor wie de instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand bijdragen aan de dekking van de kosten voor medische zorg en geneesmiddelen, de betrokken instelling deze kosten geheel of „grotendeels” draagt.

46. De litigieuze Duitse bepaling zou, althans in theorie, aldus kunnen worden uitgelegd dat zij tevens een met de prijs samenhangend criterium bevat, hetwelk afzonderlijk in het licht van artikel 13, A, lid 2, sub a, derde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn zou moeten worden beoordeeld. Anders dan Zimmermann en de Duitse regering ben ik evenwel van mening dat voornoemde richtlijnbeepaling geen nuttige bijdrage levert aan de beslechting van het hoofdeding. Gelet op het feit dat de verwijzende rechter het niet nodig heeft geacht om dit punt uit te diepen, is de Commissie terecht van mening dat een afzonderlijk onderzoek van artikel 13, A, lid 2, sub a, niet voor de hand ligt en, hoe dan ook, onnodig is voor de beslechting van de onderhavige zaak. Bovendien gaat het in het hoofdeding in elk geval niet om de vaststelling van prijzen.

a) Inachtneming door de lidstaten van de grenzen van de discretionaire bevoegdheid – de tweederdedrempel

47. Zoals ik in punt 41 hiervoor heb opgemerkt, heeft het Hof in het arrest L.u.P.²⁹ reeds verklaard dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zich niet ertegen verzet dat een nationale bepaling voor de vrijstelling van de betrokken medische analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen. Het Hof oordeelde dat een dergelijke keuze binnen de beoordelingsmarge valt die de lidstaten hebben om een organisatie als een instelling van sociale aard te erkennen.³⁰

27 — Zie bijvoorbeeld arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje (C-124/96, Jurispr. blz. I-2501), waarin het Hof heeft verklaard dat uit artikel 13, A, lid 2, sub a, derde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn niet blijkt dat een lidstaat, wanneer hij de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling aan een of meer van de in lid 2, sub a, van artikel 13, A, van die richtlijn genoemde voorwaarden verbindt, het toepassingsgebied van dit artikel kan wijzigen. Artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn sluit dus uit, dat de vrijstelling van diensten die nauw samenhangen met sportbeoefening of met lichamelijke opvoeding, enkel wordt verleend aan particuliere sportinstellingen of -inrichtingen met een sociaal karakter, die lidmaatschapsgelden of periodieke contributies toepassen welke een bepaald bedrag niet te boven gaan, zonder daarbij tevens rekening te houden met de eigen aard van elke sport en de omstandigheden waaronder zij wordt beoefend.

28 — Aangehaald in voetnoot 17.

29 — Ibidem.

30 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punt 54) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 51).

48. Mijns inziens heeft het Hof in feite reeds erkend dat voorschriften die een bepaald kwantitatief criterium bevatten (zoals de tweederdedrempel) in deze samenhang in beginsel wettig zijn. Ik ben met de Commissie van mening dat, voor zover van belang voor de onderhavige zaak en los van het feit dat het van toepassing is op een ander sociaal stelsel (maatschappelijk werk), het tweederdecriterium slechts in een punt verschilt van het criterium waarover het Hof zich in het arrest L.u.P. heeft gebogen, namelijk het vereiste percentage van de ontvangers van de diensten voor wie de sociale instellingen de kosten geheel of grotendeels dragen.

49. Bijgevolg ben ik van mening dat de vaststelling van een drempel op twee derde binnen de grenzen blijft van hetgeen lidstaten mogen eisen voor de erkenning van bepaalde organisaties als instellingen van sociale aard.³¹

50. Met de vaststelling van de drempel op twee derde heeft de Duitse wetgever mijns inziens gekozen voor een percentage dat een toereikende mate van integratie van de dienstverrichter in het socialezekerheidsstelsel waarborgt. Dit wederom zorgt ervoor dat de sociale aard van de dienstverrichter verzekerd is en dat zijn diensten (voldoende) nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.

51. Voorts blijkt uit de rechtspraak dat het Hof, wanneer het verwijst naar het dragen van de kosten door de ziekenfondsen als een criterium om vast te stellen of een organisatie officieel wordt erkend, tevens steeds uitgaat van de vraag of de kosten „grotendeels” worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.³² Bijgevolg lijkt de Duitse wetgever binnen het kader van zijn discretionaire bevoegdheid te hebben gekozen voor een drempel die eenvoudig maar geschikt is.

b) Inachtneming door de lidstaten van de grenzen van de discretionaire bevoegdheid – het voorgaand kalenderjaar

52. Om te beginnen ben ik met de Commissie van mening dat de verwijzing naar het voorgaand kalenderjaar tot een aantal problemen leidt. Met de keuze voor het voorgaand kalenderjaar wordt uiteraard een bepaalde mate van onnauwkeurigheid voor lief genomen, aangezien dit niet overeenkomt met het jaar waarin de betrokken transacties hebben plaatsgevonden.

53. Dienaangaande kan ik evenwel volstaan met de opmerking dat door het feit dat de tweederdedrempel betrekking heeft op het „voorgaande kalenderjaar” de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten niet wordt overschreden.

54. Enerzijds kan worden betoogd dat de bovenstaande gevolgtrekking steun vindt in het feit dat het Hof in zijn arrest L.u.P.³³ verwees naar hetzelfde criterium en nergens in zijn arrest vraagt tevens plaats te bij de verwijzing naar het „voorgaand kalenderjaar” in de bepaling ter zake van de 40 %-drempel³⁴, waar het in die zaak om ging. Anderzijds is het ook zo dat het Hof in het arrest L.u.P.³⁵ niet *uitdrukkelijk* heeft stilgestaan bij het vereiste van § 4, punt 16, sub c, van het UStG dat het 40 %-criterium in het „voorgaand kalenderjaar” moet zijn vervuld.

55. Hoe het ook zij, ik deel de opvatting van de Duitse regering en de Commissie dat het feit dat § 4, punt 16, sub e, van het UStG verwijst naar het voorgaand kalenderjaar – los van de voor de hand liggende praktische redenen – als voordeel heeft dat hiermee wordt voldaan aan het beginsel van rechtszekerheid.

31 — Inmiddels is de tweederdedrempel verlaagd tot 40 %.

32 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punten 57 e.v.), Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punten 72 e.v.) en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punten 53 en 41 e.v.).

33 — Aangehaald in voetnoot 17.

34 — Neergelegd in § 4, punt 16, sub c, van het UStG 1980/1991/1993.

35 — In het bijzonder in § 41 e.v.

56. Het zou namelijk problematisch zijn, wanneer de belastingplichtigen steeds van het lopende jaar zouden moeten uitgaan. In een dergelijk geval weet de belastingplichtige bij het verrichten van de dienst immers niet en kan hij niet weten of deze dienst al dan niet is vrijgesteld, tenzij hij het percentage van de gedurende het lopende jaar te dragen kosten kent.

57. De benadering die ik in deze zaak voorsta, wordt ook gesteund door de verwijzende rechter die in zijn verwijzingsbeslissing overweegt dat de inaanmerkingneming van de toestand van het voorgaand jaar als bedoeld in § 4, punt 16, sub e, van het UStG³⁶ bijdraagt aan de rechtszekerheid en gebaseerd kan zijn op de inleidende zin van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, volgens welke onder andere het uitgangspunt van de „eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen” in acht moet worden genomen.

58. Bijgevolg staat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn in beginsel toe dat de nationale wetgever aan de belastingvrijstelling van ambulante zorgprestaties voor zieken en zorgbehoevenden de voorwaarde verbindt, dat bij de betrokken organisaties in het voorgaand kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.

59. Dit neemt evenwel niet weg dat dit criterium alleen mag worden toegepast voor zover het strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit, hetgeen de verwijzende rechter in de tweede prejudiciële vraag uitdrukkelijk aan de orde stelt.³⁷

2. De tweede prejudiciële vraag

60. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het, met inachtneming van het beginsel van de btw-neutraliteit, voor het antwoord op de eerste prejudiciële vraag van belang is dat de nationale wetgever soortgelijke prestaties onder andere voorwaarden als vrijgesteld van belasting behandelt, wanneer zij worden verricht door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk en lichamen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van het maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk.³⁸

61. Het is, om te beginnen, duidelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan het Unierechtelijke btw-stelsel³⁹ en niets minder dan een grondbeginsel ervan vormt.⁴⁰

62. Dienaangaande herinner ik eraan dat met dit beginsel van fiscale neutraliteit de Uniewetgever ter zake van de btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling.⁴¹

63. Mijns inziens moet dienaangaande worden benadrukt dat het beginsel van gelijke behandeling een algemeen Unierechtelijk beginsel is – thans neergelegd in artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – en dat het beginsel van fiscale neutraliteit zonder meer een uitdrukking hiervan vormt.

36 — En feitelijk in § 4, punt 16, sub b tot en met d, van het UStG.

37 — Zie arrest L.u.P. (aangehaald in voetnoot 17, punt 50).

38 — § 4, punt 18, van het UStG.

39 — Zie onder meer arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 27), en arrest Gregg (aangehaald in voetnoot 14, punt 19).

40 — Zie arrest van 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 — Zie onder meer arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 41); arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 13, punt 64), en arrest van 10 november 2011, Rank Group (C-259/10 en C-260/10, Jurispr. blz. I-10947, punt 61). Zie ook arrest van 7 december 2006, Eurodental (C-240/05 Jurispr. blz. I-11479, punt 55).

64. Zo heeft het Hof reeds de gelegenheid gehad te verklaren dat wanneer een nationale bepaling ter omzetting van een vrijstelling uit hoofde van de Zesde richtlijn een voorwaarde bevat die strijdig is met het beginsel van de fiscale neutraliteit, deze voorwaarde niet mag worden toegepast.⁴²

65. Tevens blijkt uit de vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheid krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn om de toepassingsvoorwaarden en beperkingen van deze vrijstelling vast te stellen en bijgevolg te bepalen welke transacties wel of niet met btw worden belast, het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moeten nemen.⁴³

66. In het arrest Kügler heeft het Hof verklaard dat het beginsel van de fiscale neutraliteit zich er meer in het bijzonder tegen verzet, 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, van de Zesde richtlijn genoemde verrichtingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn werkzaamheden uitoefent.⁴⁴

67. Bovendien verzet volgens vaste rechtspraak het beginsel van fiscale neutraliteit zich met name ertegen, dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen.⁴⁵

68. Het arrest L.u.P.⁴⁶ laat de gevolgtrekking toe dat inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit om te beginnen vereist dat voor alle in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn genoemde categorieën privaatrechtelijke inrichtingen dezelfde voorwaarden gelden met het oog op hun erkenning voor het leveren van soortgelijke prestaties.

69. *Uiteindelijk* staat het uiteraard aan de nationale rechter⁴⁷ om na te gaan of de nationale regelgeving aan dit vereiste voldoet, dan wel of zij de toepassing van de betrokken voorwaarden beperkt tot bepaalde soorten inrichtingen en andere ervan uitsluit.

70. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel reeds dat de verwijzende rechter tot de opvatting neigt dat dit beginsel in de onderhavige zaak niet in acht is genomen.

71. Zoals ik hierna zal uiteenzetten ben ik met de verwijzende rechter van mening dat, met het oog op het vereiste van de neutraliteit van de btw – in casu in de vorm van neutraliteit wat de mededinging betreft – in de onderhavige zaak Zimmermann in beginsel geen vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn mag worden geweigerd op grond dat vanaf 1 januari 1992 de nationale regelgeving, in § 4, punt 16, sub e, van het UStG in de versie die gold tijdens de voor het geding relevante jaren, voorschreef dat de zorgkosten gedurende het voorgaand jaar in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.

42 — Zie arrest van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punt 37).

43 — Zie naar analogie arresten Fischer (aangehaald in voetnoot 39, punt 27) en Linneweber en Akritidis (aangehaald in voetnoot 42, punt 24).

44 — Aangehaald in voetnoot 9, punt 30. Zie in die zin arrest Gregg (aangehaald in voetnoot 14, punt 20).

45 — Zie arrest van 11 oktober 2001, Adam (C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 36), en arrest Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 22, punt 20).

46 — Aangehaald in voetnoot 17, punt 50.

47 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 9, punt 57), Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punt 74) en CopyGene (aangehaald in voetnoot 13, punt 65).

72. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat volgens de memorie van toelichting zowel § 4, punt 16, sub e, als § 4, punt 18, van het UStG de omzetting van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn beoogt.

73. § 4, punt 16, sub e, van het UStG bevat evenwel voor de vrijstelling van zorgdiensten voorwaarden die concurrenten welke soortgelijke diensten leveren niet hoeven te vervullen om krachtens § 4, punt 18, van het UStG te worden vrijgesteld.

74. Zo is het bij zorgprestaties uit de kring van het verbond van verenigingen voor maatschappelijk werk voor de belastingvrijstelling overeenkomstig § 4, punt 18, van het UStG irrelevant of de verpleegkosten voor een bepaald gedeelte zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand; in dit opzicht speelt de toestand van het voorgaande jaar evenmin een rol.

75. Met andere woorden: organisaties die onder § 4, punt 18, van het UStG vallen zijn – anders dan organisaties die onder § 4, punt 16, van het UStG vallen – vrijgesteld van btw, ongeacht de samenstelling van de kring van de ontvangers van hun diensten.

76. Bijgevolg is in casu sprake van een situatie waarin – rekening houdend met de tussen gelijke aanbieders bestaande mededinging – de erkenning van bepaalde organisaties krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (als bedoeld in § 4, punt 16, van het UStG) niet onderworpen is aan dezelfde voorwaarden als die voor soortgelijke diensten (als bedoeld in § 4, punt 18, van het UStG).

77. Dienaangaande wijs ik erop dat de vijfde Senat van het Bundesfinanzhof op 15 maart 2007⁴⁸ in de zaak L.u.P., na de beantwoording door het Hof van zijn prejudiciële vraag, terecht heeft verklaard dat de nationale regelingen van § 4, punt 14, van het UStG, en § 4, punt 16, sub b en c, van het UStG, niet verenigbaar waren met het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit, daar volgens deze regelingen niet voor alle categorieën privaatrechtelijke inrichtingen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn dezelfde voorwaarden golden voor hun erkenning voor het leveren van soortgelijke prestaties.

78. Mijns inziens bevat het aan het Hof voorliggend dossier niets dat erop duidt dat het bovenstaand onderscheid niettemin in overeenstemming kan worden geacht met het beginsel van fiscale neutraliteit. De dienaangaande door de Duitse regering aangevoerde argumenten kunnen mij niet overtuigen.

79. De Duitse regering betoogt in wezen dat de toepassing van verschillende regels op verschillende belastingplichtigen toelaatbaar zou moeten zijn. Zo ging de Oberfinanzdirektion Düsseldorf (regionale belastingdienst te Düsseldorf), in haar beschikking van 13 mei 2003 – Kurzinformation Umsatzsteuer nr. 10⁴⁹ (Informatieve nota omzetbelasting nr. 10) uit van verschillende voorwaarden voor de belastingvrijstelling van ambulante zorgprestaties. De belastingvrijstelling van § 4, punt 18, van het UStG zou ook kunnen worden toegekend, wanneer niet was voldaan aan de voorwaarden van § 4, punt 16, sub e, van het UStG.

80. Ik ben evenwel van mening dat dit argument indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit en het arrest L.u.P.⁵⁰ Zowel uit dit beginsel als uit voornoemd arrest volgt dat lidstaten in principe geen verschillende regels op verschillende belastingplichtigen mogen toepassen.

48 — V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Anders evenwel het vonnis van het Bundesfinanzhof van 24 januari 2008 in de zaak Czukas (V R 54/06).

49 — Kurzinformation Umsatzsteuer nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 — Aangehaald in voetnoot 17.

81. De Duitse regering heeft betoogd dat publiekrechtelijke instellingen anders kunnen worden behandeld dan privaatrechtelijke entiteiten. Zoals evenwel naar aanleiding van een vraag dienaangaande ter terechtzitting door de Duitse regering is bevestigd, worden de officieel erkende organisaties voor maatschappelijk werk⁵¹, bedoeld in § 4, punt 18, van het UStG, beheerst door het privaat- en niet door het publiekrecht. Zij vallen bijgevolg niet onder een afzonderlijke vrijstelling uit hoofde van § 4, punt 16, sub a, van het UStG, dat betrekking heeft op publiekrechtelijke instellingen.

82. Ik wijs erop dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn tot doel heeft de kosten van de gezondheidszorg te verminderen.⁵² Wat de met de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn beoogde doelstellingen betreft, blijkt uit deze bepaling dat het doel van die vrijstellingen erin bestaat bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang op het gebied van btw gunstiger te behandelen, en ze aldus goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die hiervoor in aanmerking komen.⁵³

83. Ik ben (met de Commissie) van mening dat, hoewel het bovengenoemde doel van de vermindering van de kosten van de gezondheidszorg in beginsel de toepassing rechtvaardigt van een criterium als de in § 4, punt 16, sub e, van het UStG opgenomen tweederdedrempel, dit niet wegneemt dat dit doel niet verklaart waarom personen in een situatie als die van Zimmermann wel en de in § 4, punt 18, van het UStG vermelde entiteiten niet aan dit criterium worden onderworpen.

84. De Duitse regering betoogt dat de voorwaarde in § 4, punt 16, van het UStG beoogt te waarborgen dat de dienstverrichter ook daadwerkelijk een instelling van sociale aard is en op gelijke voet als een publiekrechtelijke organisatie zou moeten worden behandeld. De betrokken bepalingen zouden ertoe dienen om met behulp van de btw-vrijstelling personen onder het regime van de wettelijke ziektekostenverzekering te brengen.

85. Hoewel ik hiervoor begrip kan opbrengen, neemt dit niet weg dat voor beide categorieën van belastingplichtigen (zowel die van § 4, punt 16, sub e, van het UStG als die van § 4, punt 18, van het UStG) dezelfde regels zouden moeten gelden.

86. Zoals immers het Hof in zijn arrest Rank Group heeft verklaard, „[moet] het beginsel van fiscale neutraliteit aldus [...] worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de belasting over de toegevoegde waarde van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel. Om van schending te kunnen spreken hoeft dus niet tevens te worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling”.⁵⁴

87. De verwijzende rechter merkt uiteindelijk terecht op dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat die het de lidstaten toestaat de belastingvrijstelling van dezelfde diensten te verbinden aan de voorwaarde dat de dienstverrichter een bepaalde vereniging of lid van zulk een vereniging is.

51 — En lichamen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van het maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk.

52 — Zie onder meer arrest L.u.P. (aangehaald in voetnoot 17, punt 31).

53 — Arrest Kingscrest en Montecello (aangehaald in voetnoot 9, punt 30). Zie ook arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punt 43 [met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn]), D’Ambrumenil en Dispute Resolution Services (aangehaald in voetnoot 11, punt 58 [met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub b]) en L.u.P. (aangehaald in voetnoot 17, punt 25 [met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub b en c]).

54 — Aangehaald in voetnoot 41, punt 36.

88. Ten slotte wil ik opmerken dat het Duitsland vrijstaat om regels vast te stellen voor de erkenning van organisaties als instellingen van sociale aard, hoewel volgens vaste rechtspraak geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn voorschrijft dat de erkenning volgens een formele procedure geschiedt en evenmin dat zij uitdrukkelijk in nationale fiscale bepalingen wordt voorzien.⁵⁵ Het beginsel van fiscale neutraliteit mag hierbij evenwel niet worden geschonden.

89. Gelet op het voorgaande verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen de toepassing van de in het hoofdgeding litigieuze voorwaarde⁵⁶ indien, krachtens de toepasselijke nationale bepalingen, dezelfde prestaties onder andere voorwaarden als vrijgesteld van belasting worden behandeld wanneer zij worden verricht door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk en door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk en lichamen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van het maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk.

IV – Conclusie

90. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Bundesfinanzhof (Duitsland) te beantwoorden als volgt:

- „1. Artikel 13, A, lid 1, sub 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, staat in beginsel toe dat de nationale wetgever aan de belastingvrijstelling van ambulante zorgprestaties voor zieken en zorgbehoevenden de voorwaarde verbindt, dat bij de betrokken organisaties in het voorgaand kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand.

Dit criterium mag evenwel enkel worden toegepast, voor zover het strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit.

2. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tegen de toepassing van dit criterium wanneer volgens de toepasselijke nationale bepalingen gelijke of soortgelijke diensten onder verschillende voorwaarden als vrijgesteld worden behandeld, zoals het geval is in het hoofdgeding.”

⁵⁵ — Zie arrest Dornier (aangehaald in voetnoot 9, punt 67).

⁵⁶ — Dat wil zeggen wanneer een lidstaat – in de context van een toepassing van de vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn – aan de vrijstelling van ambulante zorgdiensten voor zieken en zorgbehoevenden de voorwaarde verbindt dat bij de betrokken instellingen *in het voorgaand kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand*.