CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. TIZZANO

van 27 september 2001 [1]

I — Inleiding

1. Bij beschikking van 3 februari 2000, ingekomen bij de griffie van het Hof op 14 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof (Duitsland) krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c en g, van de Zesde BTW-richtlijn [2] in het kader van een geding tussen een vennootschap die ambulante verpleegdiensten verstrekt (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; hierna: „Kügler" of „verzoekster") en het Finanzamt für Körperschaften I (hierna: „Finanzamt" of „belastingdienst") in Berlijn. De antwoorden van het Hof zullen de verwijzende rechter helpen bij zijn beslissing, of de gezondheidskundige verzorging en de thuiszorg die door Kügler in de jaren 1988 tot en met 1990 is verstrekt, zoals de belastingdienst aanneemt, aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") onderworpen zijn dan wel, zoals verzoekster stelt, ingevolge de genoemde bepalingen zijn vrijgesteld.

II — Rechtskader

A — *Het gemeenschapsrecht*

2. Artikel 13 (getiteld „Vrijstellingen in het binnenland"), A (getiteld „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang"), leden 1, sub b, c en g, en 2, sub a en b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]

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

[...]"

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

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

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

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

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

B — *De nationale regeling*

3. Volgens § 4, punt 14, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz 1980 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UstG") [3], zijn van deze belasting vrijgesteld: [4]

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

„verrichtingen in de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, fysiotherapeut of vroedvrouw, of van soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg in de zin van § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz [wet op de inkomstenbelasting] of van het beroep van klinisch chemicus [...]".

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

4. Volgens punt 16 van dit artikel, in de versie die gold in de periode waarop het hoofdgeding betrekking heeft, te weten van 1988 tot en met 1990, waren voorts van belasting vrijgesteld:

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

„verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen, diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch

3 — BGBl. 1979 I, blz. 1953.

4 — De vertaling van de nationale bepalingen is niet officieel.

onderzoek, evenals bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen en verpleegtehuizen, wanneer:

a) deze inrichtingen door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerd, of

b) bij ziekenhuizen [...]

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

d) bij bejaardentehuizen, serviceflats voor ouderen en verpleegtehuizen, in het voorgaande kalenderjaar ten minste twee derde van de diensten ten goede is gekomen aan de in § 68, lid 1, van het Bundessozialhilfegesetz [...] genoemde personen".

5. In 1992 is de aanhef van § 4, punt 16, UStG gewijzigd[5] in die zin, dat de belastingvrijstelling thans betrekking heeft op:

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

6. Bij die gelegenheid werd aan § 4, punt 16, sub e, de volgende bepaling toegevoegd:

„e) bij inrichtingen voor tijdelijke opname van hulpbehoevenden en inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken of hulpbehoevenden, in het voorgaande kalenderjaar de verpleegkosten in ten minste twee derde van de gevallen

5 — De wijzigingen zijn ingevoerd bij het Steueränderungsgesetz 1992 (hierna: „StÄndG"; BGBl. 1992 I, blz. 297, inzonderheid blz. 317).

geheel of gedeeltelijk zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand".

7. Ter precisering van deze bepalingen herinner ik er verder aan, dat § 4, punt 14, van het UStG voor de omschrijving van het begrip inkomsten uit „vrije beroepen" verwijst naar § 18, lid 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EstG").[6] Uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof blijkt evenwel dat deze verwijzing enkel betrekking heeft op de beoordeling van de aard van de betrokken werkzaamheid en niet op de kwalificatie van de inkomsten voor de heffing van de omzetbelasting. De in § 4, punt 14, van het UStG voorziene vrijstelling is dus niet voorbehouden aan de beroepsbeoefenaar als natuurlijke persoon; ook een personen- of kapitaalvennootschap kan er aanspraak op maken.

8. Wat de eventuele vrijstelling van thuiszorg betreft, brengt de verwijzende rechter zelf in herinnering dat diensten op het gebied van *verzorging van therapeutische aard,* dat wil zeggen medische behandelingen die noodzakelijk zijn wegens een ziektetoestand en die in het kader van thuiszorg worden verstrekt door verplegend personeel, volgens verschillende recente uitspraken van het Bundesfinanzhof als „soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg" in de zin van § 4, punt 14, van het UstG worden beschouwd en derhalve onder de daarin voorziene belastingvrijstelling vallen. Dit is daarentegen niet het geval voor *algemene verzorging,* bijvoorbeeld bestaande uit het verlenen van hulp bij toilet maken, het bereiden en toedienen van maaltijden, het helpen bij het aankleden, opstaan en naar bed gaan; en evenmin voor *huishoudelijke hulp,* bestaande uit boodschappen doen, koken, schoonmaken en wassen. Voor deze laatste twee vormen van thuiszorg kan de belastingvrijstelling volgens de verwijzende rechter weliswaar voortvloeien uit § 4, punt 16, van het UStG, zoals gewijzigd bij het StÄndG, maar eerst na de inwerkingtreding van deze wet, dus per 1 januari 1992, omdat aan de wijziging uit billijkheidsoverwegingen geen terugwerkende kracht kan worden toegekend.

III — Feiten en prejudiciële vragen

9. Kügler is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, die gedurende de jaren 1988-1990 ambulante verpleegdiensten verleende. Volgens haar statuten streefde zij uitsluitend liefdadigheidsdoeleinden na, door het bieden van bijstand aan personen die ten gevolge van hun fysieke toestand of economische situatie hulpbehoevend waren.[7] Deze doelstellingen, die door het Finanzamt bij beschik-

6 — BGBl. 1987 I, blz. 657.

7 — Dat wil zeggen, personen die in economisch opzicht hulpbehoevend waren in de zin van § 53, lid 1, punt 2, van de Abgabenordnung van 1977 (belastingwet; BGBl. 1976 I, blz. 613, en rectificatie 1977 I, blz. 269).

king van 23 augustus 1988, geldig tot 31 december 1989, zijn bevestigd, hebben met name vorm gekregen in de verlening van medische verzorging en thuiszorg, alsmede huishoudelijke hulp en gezinshulp.

10. Het Finanzamt stelde bij meerdere beschikkingen met betrekking tot de betrokken periode de door verzoekster verschuldigde omzetbelasting voor de jaren 1988-1990 vast op basis van forfaitaire aangiften tegen een verlaagd tarief. Kügler was echter van mening dat zij voor de vrijstelling van § 4, punten 14 en 16, van het UStG van 1980 in aanmerking kwam en diende eerst een bezwaar in bij de belastingdienst zelf, gevolgd door een beroep in rechte. Beide werden verworpen.

11. Volgens het Finanzgericht oefende Kügler geen van de in § 4, punt 14, van het UstG genoemde beroepen uit, omdat zij als rechtspersoon de voorwaarden voor uitoefening van een vrij beroep niet kon vervullen. Bovendien viel verzoeksters omzet evenmin onder de vrijstelling van § 4, punt 16, van het UStG, aangezien zij geen inrichting voor medische verzorging exploiteerde (zie § 4, punt 16, sub c, van het UStG) en de vrijstelling voor inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken en hulpbehoevenden eerst in 1992 was ingevoerd (zie § 4, punt 16, sub e, van het UstG in de gewijzigde versie).

12. Volgens het Finanzgericht kon men, ook met een beroep op de Zesde richtlijn en inzonderheid artikel 13, A, lid 1, sub c, daarvan, niet tot een andere conclusie komen. Niet alleen vereist immers ook het bepaalde sub c van dit artikel, dat het natuurlijke personen betreft die de voorwaarden voor medische of paramedische beroepen vervullen; verzoekster kon evenmin voor de vrijstelling voor erkende instellingen van sociale aard in de zin van het bepaalde sub g in aanmerking komen, aangezien deze erkenning pas met ingang van 1992, bij de door het StÄndG ingevoerde wijziging van § 4, punt 16, van het UstG, aan de instellingen voor thuiszorg is verleend.

13. Kügler stelde vervolgens bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision" in wegens schending van § 4, punten 14 en 16, van het UStG 1980 en artikel 13, A, lid 1, sub c en g, van de Zesde richtlijn.

14. In zijn verwijzingsbeschikking vraagt het Bundesfinanzhof zich in de eerste plaats af of de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling van toepassing is op de diensten van een natuurlijke persoon. Het Bundesfinanzhof preciseert, dat zijn twijfel wordt gevoed door het arrest Gregg [8], waarin het Hof vaststelde dat „in de meeste bepalingen [van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn] ook wordt aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten"

8 — Arrest van 7 september 1999 (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947).

(punt 13) en dat „de termen ‚inrichtingen' of ‚organisaties' [worden] gebruikt in sommige bepalingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, terwijl in andere bepalingen de betrokken activiteit wordt aangegeven door de vermelding van een beroep waarmee wordt gerefereerd aan een particulier, zoals de medische en paramedische beroepen (sub c) [...]" (punt 14). Het Hof voegde daar in datzelfde arrest nog aan toe: „Het beginsel van de fiscale neutraliteit verzet zich [ertegen], dat [...] de vrijstelling voor de handelingen van in artikel 13 A, lid 1, sub b en g, genoemde inrichtingen en organisaties zou afhangen van de rechtsvorm waarin de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent" (punt 20).

15. Met het oog op de verschillende soorten diensten die Kügler verricht, vraagt de verwijzende rechter zich in de tweede plaats af of naast de verzorging van therapeutische aard, ook de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp, tenminste voorzover het nevenverrichtingen bij de verzorging van therapeutische aard betreft, onder de sub c bedoelde vrijstelling kunnen vallen. Dienaangaande herinnert het Bundesfinanzhof aan een arrest van het Hof dat zijns inziens alle verzorging die niet van therapeutische aard is, van de betrokken vrijstelling zou kunnen uitsluiten. In het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk [9] oordeelde het Hof immers dat het bij „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen" gaat om „diensten [...] die buiten ziekenhuizen en gelijkaardige instellingen worden verricht, doch in het kader van de vertrouwensrelatie tussen patiënt en degene die de verzorging verstrekt, een vertrouwensrelatie die zich meestal in de spreekkamer van laatstbedoelde ontwikkelt" (punt 33).

16. Ten slotte, voor het geval dat niet alle door verzoekster verrichte diensten voor de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling in aanmerking kunnen komen, vraagt het Bundesfinanzhof zich af of in het onderhavige geval eventueel punt g van de bepaling van toepassing is. In dat geval zou echter de vraag aan de orde zijn, of verzoekster zich op die bepaling kan beroepen, daar deze eerst na de periode waarop de beschikkingen van het Finanzamt betrekking hebben, in nationaal recht is omgezet. Aangezien echter volgens 's Hofs rechtspraak „de bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn, [kunnen] worden ingeroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet in overeenstemming is met deze richtlijn" [10], vraagt het Bundesfinanzhof zich af of in casu aan deze voorwaarden is voldaan.

17. Op grond van deze overwegingen besloot het Bundesfinanzhof het Hof de

9 — Arrest van 23 februari 1988 (353/85, Jurispr. blz. 817).

10 — Arrest van 25 mei 1993, Mohsche (C-193/91, Jurispr. blz. I-2615, punt 17).

volgende drie prejudiciële vragen voor te leggen:

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

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

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

IV — Juridische analyse

A — *De eerste prejudiciële vraag*

1. Argumenten van partijen

18. Met uitzondering van het Finanzamt stelden alle andere partijen voor, de eerste vraag aldus te beantwoorden, dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling niet afhangt van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de diensten verricht, en dat derhalve niet relevant is of het een natuurlijke persoon of een rechtspersoon is.

19. Om te beginnen zou dit antwoord steun vinden in de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn[11]: artikel 2 omdat het duidelijk bepaalt dat de levering van goederen en diensten en niet de belastingplichtige die de betrokken activiteit verricht, aan de BTW onderworpen is; en artikel 4 omdat het

11 — Volgens artikel 2, dat deel uitmaakt van hoofdstuk II, getiteld „Werkingssfeer", van de Zesde richtlijn, „[zijn] [a]an de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen:
1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
2. de invoer van goederen".
Artikel 4, lid 1, dat deel uitmaakt van hoofdstuk IV, getiteld „Belastingplichtigen", bepaalt daarentegen dat „[a]ls belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

preciseert dat als belastingplichtige in de zin van de richtlijn wordt aangemerkt „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig [...] economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit", en aldus bevestigt dat de belastingheffing niet van de rechtsvorm van de belastingplichtige afhangt.

20. Voorts wordt erop gewezen dat artikel 13, A, lid 1, sub c, de nadruk legt op de soort of de aard van de betrokken activiteiten, te weten de „gezondheidskundige verzorging van de mens", en niet op de rechtsvorm van de personen die ze uitoefenen; de vermelding van de beroepscategorieën die deze activiteiten mogen verrichten, dient enkel om die activiteiten te omschrijven. [12] Bovendien kunnen uitsluitend natuurlijke personen een activiteit voor rekening van rechtspersonen uitoefenen; wanneer de natuurlijke personen over de vereiste kwalificaties beschikken en in de uitoefening van hun beroep handelen, kunnen dus ook rechtspersonen via deze laatsten een economische activiteit uitoefenen die onder de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling valt.

21. Meer algemeen wordt bovendien gewezen op het beginsel van de fiscale neutraliteit dat aan de Zesde richtlijn ten grondslag ligt en dat verbiedt economische subjecten die dezelfde handelingen verrichten, bij de BTW-heffing verschillend te behandelen. [13] Aan dit beginsel zou afbreuk worden gedaan wanneer de in geding zijnde vrijstelling zou afhangen van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de betrokken werkzaamheid uitoefent. Het Hof heeft zich op dit beginsel gebaseerd in het hierboven aangehaalde arrest Gregg, dat de uitbreiding van de bepalingen aangaande „inrichtingen" en „organisaties" tot natuurlijke personen betrof (zie punt 20). Het Hof erkende daarbij dat de letterlijke formulering van artikel 13, A, lid 1, sub b en g, van de Zesde richtlijn ruimte bood voor een andere uitlegging en dat „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht" (punt 12). Het Hof merkte vervolgens op dat „uit de omstandigheid dat artikel 13 A, lid 1, van de Zesde richtlijn verschillende benamingen bevat van de erin genoemde economische subjecten, evenwel niet [kan] worden afgeleid, dat alleen rechtspersonen in aanmerking komen voor de vrijstellingen als bedoeld in deze bepaling, ingeval deze uitdrukkelijk verwijst naar een door een ‚inrichting' of ‚organisatie' verrichte handeling, terwijl anders ook natuurlijke personen voor vrijstelling in aanmerking zouden komen" (punt 15). Het preciseerde verder dat „de termen ‚inrichting' en ‚organisatie' [in beginsel] namelijk ruim genoeg [zijn] om

12 — Een vergelijkbare benadering aangaande de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn, is te vinden in het arrest van 16 september 1997, Von Hoffmann (C-145/96, Jurispr. blz. I-4857), waarin het Hof vaststelde dat het in die bepaling „niet gaat om beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar om diensten. De gemeenschapswetgever gebruikt de in deze bepaling genoemde beroepen als middel om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven" (punt 15).

13 — Zie de vierde en vijfde overweging van de Zesde richtlijn en het arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 27, met verdere verwijzingen).

ook de natuurlijke personen te omvatten"; met het gebruik van die termen „[heeft] de gemeenschapswetgever [...] de toepasselijkheid van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen niet [...] willen beperken tot de handelingen van rechtspersonen, doch de werkingssfeer van deze vrijstellingen [...] willen uitbreiden tot de handelingen van particulieren" (punt 17). [14]

22. Ten slotte wordt opgemerkt dat de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens onafhankelijk van de rechtsvorm van de belastingplichtige, zijn rechtvaardiging vindt in het doel van de vrijstelling zelf, die beoogt de medische kosten te verlagen en aldus de bescherming van de gezondheid te bevorderen. [15]

23. Het Finanzamt stelt daarentegen, dat de uitlegging volgens welke de vrijstelling enkel voor natuurlijke personen geldt, het best bij 's Hofs rechtspraak en bij de tekst van de betrokken bepalingen aansluit. Het brengt in de eerste plaats in herinnering dat „[v]olgens vaste rechtspraak [...] de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen [zijn], [dat dit] eveneens [moet] gelden voor de specifieke voorwaarden die worden verlangd 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 vrijgestelde diensten verricht" [16], en dat „de bewoordingen waarin de in artikel 13 [...] bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd". [17]

24. Het Finanzamt stelt verder, dat de eenduidige tekst van de onderzochte bepaling uitsluitend betrekking kan hebben op door natuurlijke personen verrichte activiteiten. Het Hof heeft bij de uitlegging van de in artikel 13, A, lid 1, voorziene vrijstellingen vastgesteld dat sommige daarvan uitdrukkelijk naar het begrip „organisatie" verwijzen, terwijl andere naar de vrijgestelde activiteit verwijzen door de vermelding van een beroep dat kennelijk aan natuurlijke personen refereert, zoals de medische en paramedische beroepen sub c. Daaruit blijkt duidelijk dat een kapitaalvennootschap zich dus enkel kan beroepen op vrijstellingen die naar het begrip „organisatie" verwijzen. [18] Dat het Hof in het arrest Gregg de in artikel 13, A, lid 1, sub b en g, bedoelde vrijstellingen met betrekking tot „organisaties" op natuurlijke personen van toepassing achtte, betekent niet dat in casu dezelfde redenering, zij het a contra-

14 — In zijn latere arrest van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017) preciseerde het Hof bovendien: „Meer in het bijzonder zij met betrekking tot [...] de rechtsvorm van de vennootschap die de diensten verricht of ontvangt, opgemerkt, dat nu de factor personen niet relevant is om uit te maken of de betrokken dienst krachtens artikel 13 B, sub d, 3 en 5, van de BTW is vrijgesteld, de vorm van de rechtspersoon waaronder de betrokkenen opereren, a fortiori van geen belang is" (punt 35).

15 — Ik herinner in dit verband aan de conclusie van advocaat-generaal Saggio in zaak C-384/98 (arrest van 14 september 2000, D., Jurispr. blz. I-6795, punt 16).

16 — Arrest van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 18); voorts wordt verwezen naar het arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11).

17 — Arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, aangehaald in voetnoot 16, punt 13.

18 — Arrest Bulthuis-Griffioen, aangehaald in voetnoot 16, punt 20.

rio, kan worden toegepast en dat ook kapitaalvennootschappen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub c, bedoelde vrijstellingen in aanmerking komen.

25. Voor het geval dat het Hof niettemin van oordeel mocht zijn dat die bepaling ook op rechtspersonen van toepassing is, betoogt het Finanzamt ten slotte, dat zowel de vennoten als de bestuurders van de kapitaalvennootschap in het bezit zouden moeten zijn van de vereiste medische en paramedische kwalificaties (waarover de bestuurster van verzoekster evenwel niet beschikte). Enkel op basis van deze conclusie, die bovendien steun vindt in de tekst van de bepaling, zouden bepaalde activiteiten onafhankelijk van de rechtsvorm van het economische subject kunnen worden vrijgesteld.

2. Beoordeling

26. De eerste van bovenstaande stellingen geniet mijns inziens duidelijk de voorkeur en behoeft geen of nauwelijks enige toevoeging ter ondersteuning, behalve om een aantal tegenwerpingen van het Finanzamt te weerleggen.

27. Om te beginnen wil ook ik eraan herinneren dat de „vrijstellingen autonome communautaire rechtsbegrippen zijn die in het algemene kader van het bij [de] richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden geplaatst". [19] Mijn redenen hiervoor zijn echter tegengesteld aan die van het Finanzamt; ik wil namelijk in herinnering brengen dat de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn, die de materiële en personele werkingssfeer ervan bepalen, geen enkele verwijzing bevatten naar de rechtsvorm van de belastingplichtige die de belaste economische activiteit verricht. De uitbreiding van de vrijstelling tot medische diensten die door rechtspersonen worden verricht, conflicteert bovendien evenmin met het beginsel van de strikte uitlegging van artikel 13 van de Zesde richtlijn; de vrijstelling blijft immers uitsluitend van toepassing op de gezondheidskundige verzorging door gekwalificeerd personeel en leidt derhalve niet tot toepassing van de bepaling buiten de gevallen die daarin worden genoemd. Het tegenovergestelde standpunt gaat juist uit van de conclusie die bewezen moet worden.

28. Afgezien van het feit dat de hierboven voorgestelde oplossing tegemoetkomt aan de beoogde verlaging van de medische kosten, lijkt zij mij bovendien beter verenigbaar met het voornoemde beginsel van fiscale neutraliteit. Zij maakt namelijk een gelijke behandeling mogelijk van alle economische subjecten die zich met dezelfde activiteit bezighouden, en vermijdt aldus beïnvloeding van de keuze van de rechts-

19 — Zie bijvoorbeeld het arrest SDC, aangehaald in voetnoot 14, punt 21, met verdere verwijzingen.

vorm die zij voor de uitoefening van hun activiteit wensen aan te nemen, alsook van de mededingingsvoorwaarden die uit deze keuze zouden kunnen voortvloeien. [20]

29. Ook de tekst van de betrokken bepaling ondersteunt de uitlegging van het Finanzamt niet. Zoals de pleitbezorgers van het tegenovergestelde standpunt terecht hebben opgemerkt, verlangt de bepaling sub c immers niet dat een belastingplichtige met een bepaalde rechtsvorm de gezondheidskundige verzorging verleent. Voor de vrijstelling van deze dienst moet zijn voldaan aan twee voorwaarden, die geen van beide betrekking hebben op de rechtsvorm van de belastingplichtige in kwestie: het moet gaan om „gezondheidskundige verzorging van de mens", die wordt verstrekt door personen met de vereiste beroepskwalificaties. [21] Op grond van vergelijkbare overwegingen was het Hof in het arrest Gregg van oordeel dat vrijstellingen die naar „organisaties" of „inrichtingen" verwijzen, op de activiteiten van *natuurlijke personen* van toepassing waren, aangezien „niet alleen rechtspersonen, maar ook een of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren", voldoen aan de voorwaarde van „een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht" (punt 18).

30. Voorts rechtvaardigt ook de aangehaalde rechtspraak niet de conclusies waartoe het Finanzamt komt. Het Hof heeft in punt 20 van het arrest Bulthuis-Griffioen immers niet verklaard, zoals verweerder stelt, dat de in artikel 13 bedoelde vrijstellingen die niet naar het begrip „instelling" verwijzen, maar veeleer de vermelding van een beroep gebruiken, *uitsluitend* op natuurlijke personen van toepassing zijn. In feite heeft het Hof precies het tegenovergestelde gezegd; het preciseerde meer bepaald, dat in die gevallen „*ook* natuurlijke personen voor de vrijstelling in aanmerking kunnen komen" (cursivering van mij). Dit betekent dat wanneer sprake is van een „vermelding van een beroep waarmee wordt gerefereerd aan een particulier" [22], ook vrijstelling mogelijk is voor activiteiten van een economisch subject dat als rechtspersoon handelt. [23]

31. Wat ten slotte de stelling van het Finanzamt betreft volgens welke, ingeval het Hof mocht besluiten het door mij ingenomen standpunt te volgen, de vrijstelling slechts zou kunnen worden ver-

20 — Zie in deze zin de conclusie van advocaat-generaal Cosmas in de zaak Gregg, aangehaald in voetnoot 8, punt 28.

21 — Ik breng in herinnering dat advocaat-generaal Cosmas met betrekking tot de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling, die tevens aanwijzingen bevat ten aanzien van de personen die de vrijgestelde activiteiten moeten verrichten, het volgende stelde: „Blijkens de algemene systematiek van het stelsel van belastingvrijstellingen ligt hun bestaansreden kennelijk in de aard en de voorwaarden van uitoefening van de betrokken activiteit die losstaan van de rechtspersoonlijkheid van degene die ze uitoefent" (conclusie in de zaak Gregg, aangehaald in voetnoot 8, punt 26).

22 — Arrest Gregg, aangehaald in voetnoot 8, punt 14.

23 — Er moet hoe dan ook op gewezen worden dat het Hof, zoals ik reeds opmerkte (boven, punt 21), in zijn latere arrest Gregg kennelijk een correctie heeft aangebracht en heeft erkend dat de vrijstelling zich ook in de gevallen waarin sprake is van „organisaties" of „inrichtingen" niet tot de handelingen van rechtspersonen beperkt (punt 17).

leend onder de voorwaarde dat ook de vennoten en bestuurders van de onderneming over de vereiste beroepskwalificaties beschikken, komt het mij voor, dat noch de bepaling van de richtlijn, noch het doel van de vrijstelling een dergelijke bijkomende voorwaarde rechtvaardigt. Artikel 13, A, lid 1, sub c, vereist namelijk alleen dat de daarin bedoelde medische diensten worden verricht in de uitoefening van medische en paramedische beroepen en bijgevolg door daarvoor gekwalificeerde personen.

32. Ik ben dan ook van mening dat het antwoord op de eerste prejudiciële vraag moet luiden, dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling losstaat van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de medische diensten verricht.

B — *De tweede prejudiciële vraag*

33. Voor het geval het antwoord op de eerste vraag, conform mijn voorstel, luidt dat de vrijstelling ook op kapitaalvennootschappen kan worden toegepast, wenst het Bundesfinanzhof met de tweede vraag te vernemen of deze vrijstelling volledig of gedeeltelijk geldt voor de verrichtingen van een kapitaalvennootschap in de vorm van ambulante ziekenverzorging (verzorging van therapeutische aard, algemene verzorging en huishoudelijke hulp) door gediplomeerde verpleegsters en verplegers. Het gaat de verwijzende rechter dus in wezen om de exacte betekenis in het onderhavige geval, van het begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens" als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c.

1. Argumenten van partijen

34. Met uitzondering van verzoekster, menen alle partijen die zich over de vraag hebben uitgesproken (het Finanzamt, de Duitse regering en de Commissie), dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, alleen betrekking heeft op behandelingen van therapeutische aard, die dus verband houden met de voorkoming, de diagnose of de behandeling van een ziekte; zij omvat niet de overige door verzoekster uitgeoefende activiteiten (algemene verzorging en huishoudelijke hulp), die op zich niet bijdragen tot de genezing van de patiënt, omdat zij niet direct een therapeutisch doel nastreven.

35. Onder verwijzing naar het beginsel volgens hetwelk de in artikel 13 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, benadrukken genoemde partijen dat alleen de medische verrichtingen in eigenlijke zin rechtstreeks samenhangen met de activiteiten tot

bescherming van de gezondheid en genezing van de patiënt.[24] Werkzaamheden op het gebied van de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp daarentegen, dienen op zich geen therapeutisch doel en worden in de regel verricht door personen die niet behoren tot de medische of paramedische beroepen (ziekenverplegers), zoals de richtlijn echter wel vereist. Maar ook indien deze werkzaamheden door gediplomeerd personeel zouden worden verricht, zou toch geen sprake zijn van een rechtstreeks verband met de geneeskunde; zij komen derhalve als zodanig niet voor vrijstelling in aanmerking, aangezien anders onderling verschillende verrichtingen (dat wil zeggen medische en niet-medische diensten) onder dezelfde belastingregeling zouden vallen.

36. Voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, is daarentegen wel relevant, dat de gezondheidskundige verzorging buiten het ziekenhuis wordt verstrekt, aangezien de verzorging die in het ziekenhuis wordt verstrekt, in punt b van dat artikel is geregeld. Het is evenwel niet noodzakelijk dat de diensten in de spreekkamer van de verstrekker worden verricht; toen het Hof immers in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk de sub c bedoelde diensten omschreef als die welke worden verricht „in het kader van de vertrouwensrelatie tussen patiënt en degene die de verzorging verstrekt, een vertrouwensrelatie die zich *meestal* in de spreekkamer van laatstbedoelde ontwikkelt" (punt 33; cursivering van mij), wilde het de vrijstelling duidelijk niet beperken tot de medische verzorging die in de spreekkamer wordt verstrekt.

37. De algemene verzorging en de huishoudelijke hulp kunnen voorts ook niet als bijkomende diensten bij de medische verzorging worden vrijgesteld. In tegenstelling tot het bepaalde sub b, bevat punt c namelijk niet de toevoeging dat, naast de gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen, eveneens „de handelingen die daarmede nauw samenhangen" zijn vrijgesteld. Ook al zouden de bijkomende diensten op grond van het bepaalde sub c in beginsel voor vrijstelling in aanmerking komen, dan nog zouden de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp, wegens hun aard en de daaraan verbonden werkzaamheden, niet als zodanig kunnen worden aangemerkt.

38. Volgens de Commissie zou een andere oplossing alleen dan geboden zijn, wanneer deze diensten onlosmakelijk met de medische hoofddienst verbonden zouden zijn. In het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk preciseerde het Hof in verband met de eventuele vrijstelling ingevolge punt c, van de levering van bepaalde goederen in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen: „Sub c daarentegen betreft uitsluitend de [...] verzorging [...] en sluit de levering van goederen, als in

24 — Zie in dit verband de reeds genoemde conclusie van advocaat-generaal Saggio in de zaak D., aangehaald in voetnoot 15, die zich in vergelijkbare zin uitsprak (zie punt 16).

artikel 5 van de richtlijn omschreven, uit, kleine leveringen van onlosmakelijk met de dienst verbonden goederen daargelaten" (punt 35). De Commissie concludeert op basis van deze rechtspraak en het begrip „één dienst" zoals dat door het Hof in een ander arrest is gepreciseerd [25], dat de vrijstelling tevens de diensten zou kunnen omvatten die, ook al zijn zij geen „gezondheidskundige verzorging van de mens", onlosmakelijk met een bepaalde medische behandeling zijn verbonden.

39. Kügler stelt zich op precies het tegenovergestelde standpunt. Als ik verzoeksters argumenten, die niet altijd duidelijk zijn, goed heb begrepen, betwist zij de verklaringen van de verwijzende rechter op dit punt (zie boven, punt 8); zij betoogt namelijk, onder verwijzing naar het ontstaan van de relevante nationale voorschriften en aan de hand van verschillende concrete voorbeelden, dat in het Duitse recht niet vaststaat of diensten op het gebied van de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp van de sub c voorziene vrijstelling moeten worden uitgesloten, en dat het in ieder geval niet eenvoudig is een onderscheid te maken tussen medische verzorging en andere soorten algemene verzorging die thuis door geschoold verplegend personeel wordt verstrekt. Ook de litigieuze communautaire bepaling biedt volgens haar in dit opzicht geen bruikbare aanknopingspunten. Bovendien vormen de vrijstellingen van de punten c en g een coherent geheel, met elementen die elkaar onderling aanvullen en samen moeten worden toegepast. Zo kunnen de eventuele lacunes in het stelsel van vrijstellingen van de Zesde richtlijn ten aanzien van de betrokken diensten worden verholpen, met het oog op de bescherming van het algemeen belang dat de stelsels van sociale zekerheid en maatschappelijke werk nastreven. Volgens Kügler omvat de vrijstelling sub c derhalve eveneens de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp, wanneer zij door gediplomeerde ziekenverplegers worden verstrekt, terwijl de vrijstelling sub g geldt voor alle diensten in het kader van de thuiszorg, met inbegrip van die van therapeutische aard, los van het feit of zij al dan niet door gekwalificeerd personeel worden verstrekt.

2. Beoordeling

40. Om te beginnen herinner ik eraan, dat de gezondheidskundige verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, alleen voor vrijstelling in aanmerking komt, wanneer zij in de uitoefening van medische of paramedische beroepen wordt verstrekt. Waar het begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens" echter als het ware

25 — Arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973), waarin wordt gesteld dat „met name sprake is van één dienst ingeval een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken" (punt 30, met verdere verwijzingen).

een gemeenschapsrechtelijke betekenis heeft, is de omschrijving van de beroepen een zaak van nationaal recht, nu artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn deze bevoegdheid uitdrukkelijk bij de lidstaten legt.

41. De uitdrukking „gezondheidskundige verzorging van de mens" behoeft naar mijn mening in twee opzichten verduidelijking, namelijk ten aanzien van de plaats waar de diensten moeten worden verricht om voor de vrijstelling in aanmerking te komen en de soorten diensten die daadwerkelijk binnen de werkingssfeer van de betrokken bepaling vallen.

42. Met betrekking tot het eerste punt biedt de tekst van artikel 13, A, lid 1, sub c, zoals ook de overige partijen hebben benadrukt, geen enkel aanknopingspunt. Vaststaat evenwel dat punt b van dit artikel de diensten vrijstelt die door ziekenhuizen, alsmede door centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard worden verstrekt. Aangezien de richtlijn met deze twee punten van de betrokken bepaling de vrijstellingen voor gezondheidskundige verzorging van de mens sensu stricto uitputtend wil regelen en punt b alle diensten vrijstelt die in ziekenhuizen in ruime zin worden verstrekt, volgt hieruit dat punt c vrijstelling beoogt van de gezondheidskundige verzorging die daarbuiten wordt verstrekt: in de spreekkamer van de dienstverrichter, thuis bij de patiënt of op een andere plaats.[26]

43. Wat daarentegen de vaststelling betreft van de soort diensten die onder het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van punt c kunnen vallen, lijkt mij met name 's Hofs arrest in de zaak D. van belang. Het Hof stelde daarin vast dat uit de analyse van de verschillende taalversies van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, blijkt dat zij alle, met uitzondering van de Italiaanse, verwijzen naar het begrip gezondheidskundige verrichtingen betreffende de gezondheid van de mens. Daarenboven bezigen de Duitse, de Franse, de Finse en de Zweedse versie het begrip therapeutische behandeling of gezondheidskundige verzorging van de mens. Het Hof leidde daaruit af dat het „begrip ‚gezondheidskundige verzorging van de mens' zich niet leent voor een uitlegging die medische handelingen omvat die met een ander doel zijn verricht dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen" (punt 18).

44. Ik kan evenmin verzoeksters standpunt delen, dat *alle* diensten die zij verricht van algemeen belang zijn en derhalve moeten worden vrijgesteld, ook gelet op het feit dat de kosten daarvan, in elk geval in de

26 — Ik breng nogmaals in herinnering dat het Hof in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk spreekt van een „relatie die zich *meestal* in de spreekkamer van [de verstrekker] ontwikkelt" (cursivering van mij); dit lijkt impliciet ook de diensten die buiten de spreekkamer worden verstrekt te omvatten.

Bondsrepubliek Duitsland, grotendeels door de sociale bijstand of de ziekenfondsen worden gedragen. Dienaangaande volstaat het in herinnering te brengen dat het Hof in het aangehaalde arrest D. heeft vastgesteld, dat voor de vraag of een economische activiteit zoals medische deskundigenverrichtingen voor vrijstelling in aanmerking komt, niet van belang is of die activiteit van algemeen belang is (punt 20). Het Hof verwees in dit arrest juist naar rechtspraak waarin het had gepreciseerd dat „artikel 13, A, van de Zesde richtlijn [...] niet alle activiteiten van algemeen belang [vrijstelt], maar *enkel* die welke er *zeer gedetailleerd* worden opgesomd en omschreven". [27]

45. Hieruit kan dus mijns inziens de conclusie worden getrokken, dat van de verschillende soorten diensten die in de tweede prejudiciële vraag worden genoemd, alleen de verzorging van therapeutische aard voor de vrijstelling in aanmerking kan komen, dat wil zeggen de verzorging die verband houdt met de voorkoming, de diagnose of de behandeling van een ziekte en die in de uitoefening van medische of paramedische beroepen buiten het ziekenhuis wordt verstrekt.

46. Ook de mogelijkheid om de betrokken diensten als bijkomende diensten bij de gezondheidskundige verzorging van de mens in eigenlijke zin vrij te stellen, moet mijns inziens worden uitgesloten. De betrokken bepaling breidt, in tegenstelling tot hetgeen in punt c het geval is, de vrijstelling immers meestal uitdrukkelijk uit tot de bijkomende diensten die nauw samenhangen met de hoofddienst (zie bijvoorbeeld sub a, b, i en n); ook in deze gevallen volgt het Hof evenwel een duidelijk restrictieve benadering. [28] Tegen vrijstelling spreekt mijns inziens echter vooral het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk; het Hof sloot daarin, juist onder verwijzing naar de betrokken bepaling die hier in geding is, de mogelijkheid uit om de bijkomende diensten bij de gezondheidskundige verzorging van de mens onder de vrijstelling te laten vallen, met als enige voorbehoud het uitzonderlijke geval dat het om diensten gaat die „strikt noodzakelijk" zijn voor de gezondheidskundige verzorging van de mens (het betrof in dit geval „kleine leveringen van onlosmakelijk met de dienst verbonden goederen").

47. Opdat de diensten op het gebied van de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, kunnen worden vrijgesteld, moet derhalve worden aangetoond dat in casu is voldaan aan de in genoemde rechtspraak gestelde

27 — Zie het arrest van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 18; cursivering van mij), met verdere verwijzingen, onder meer naar het arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655), dat overigens door het Finanzamt zelf wordt aangehaald.

28 — Zie de arresten van 11 juli 1996, Régie Dauphinoise (C-306/94, Jurispr. blz. I-3695, punten 20 e.v.), betreffende artikel 19, lid 2; 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punten 25-31), betreffende artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje; CPP, aangehaald in voetnoot 25, punten 26-32, betreffende prejudiciële vragen die waren gerezen bij de toepassing van artikel 13, B, sub a, dat handelingen ter zake van verzekering en herverzekering en daarmee „samenhangende diensten" betreft, en 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punten 22-30), betreffende artikel 13, A, lid 1, sub b.

voorwaarde. Afgezien van de eventuele moeilijkheid om het bestaan van een dergelijk verband in het onderhavige geval aan te tonen, herinner ik eraan dat die feitelijke beoordeling volgens 's Hofs rechtspraak[29] hoe dan ook niet op gemeenschapsniveau kan geschieden, maar een zaak is van de verwijzende rechter.

48. Ik stel dan ook voor, op de tweede vraag te antwoorden dat de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn slechts van toepassing is op de omzet met betrekking tot diensten van therapeutische aard die, ook aan huis, worden verricht door geschoold verplegend personeel, alsmede op bijkomende diensten die strikt noodzakelijk zijn en die met die diensten in praktisch en economisch opzicht onlosmakelijk zijn verbonden.

C — *De derde prejudiciële vraag*

49. Voor het geval het Hof oordeelt dat niet alle door Kügler verrichte diensten voor vrijstelling op grond van punt c in aanmerking komen, wenst het Bundesfinanzhof met zijn laatste vraag te vernemen of de diensten die niet van therapeutische aard zijn, dus die op het gebied van de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp, onder de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vallen, alsook of deze bepaling rechtstreekse werking heeft, zodat een belastingplichtige zich voor de nationale rechterlijke instanties daarop kan beroepen.

1. Eerste onderdeel van de vraag

50. Het eerste onderdeel van de vraag lijkt mij geen bijzondere problemen op te werpen. In feite zijn alle partijen en in wezen ook het Bundesfinanzhof het erover eens dat de diensten in het kader van de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp onder de werkingssfeer van punt g vallen, omdat zij nauw met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid samenhangen. Met name de Commissie en de Duitse regering brengen bovendien in herinnering, dat uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn zonder meer volgt dat de verzorging van therapeutische aard op grond van punt c is vrijgesteld, terwijl de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp doorgaans met maatschappelijk werk samenhangen, en derhalve in beginsel onder het begrip diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, als bedoeld in punt g van het artikel, vallen. Deze oplossing heeft bovendien als voordeel dat de vrijstellingen van de verschillende punten van artikel 13, A, lid 1, elkaar niet overlappen, en eerbiedigt het beginsel van de strikte uitlegging dat, zoals wij hebben gezien, moet worden toegepast op deze afwijkingen van het algemene beginsel volgens hetwelk over alle dienstverrichtingen BTW wordt geheven.

29 — Zie het arrest CPP, aangehaald in voetnoot 25, punt 32.

51. De conclusies van Kügler, die eveneens deze samenhang tussen de betrokken diensten en maatschappelijk werk en de sociale zekerheid benadrukt, wijken hiervan slechts gedeeltelijk af. Volgens verzoekster blijkt die samenhang niet alleen uit de wezenlijke aard van die activiteit, maar ook uit de financieringsregeling, aangezien de desbetreffende kosten grotendeels door de ziekenfondsen en door de instellingen van sociale zekerheid en sociale bijstand worden gedragen. Het standpunt van verzoekster onderscheidt zich in die zin, dat haars inziens *alle* diensten op het gebied van de ambulante ziekenverpleging zoals in de tweede prejudiciële vraag omschreven, dat wil zeggen verzorging van therapeutische aard, algemene verzorging en huishoudelijke hulp, zonder onderscheid moeten worden vrijgesteld, niet alleen, zoals gezegd, ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, maar ook ingevolge punt g, dat hier aan de orde is. Als ik het antwoord van verzoekster op de prejudiciële vragen goed begrijp, bestaat het verschil tussen beide punten volgens haar namelijk niet in het soort vrijgestelde diensten, maar in de beroepskwalificaties van de personen die de diensten verrichten.

52. Gezien het voorgaande, kan ik mij alleen maar bij het standpunt van de meerderheid aansluiten, en wel om dezelfde redenen als die welke door de voorstanders daarvan zijn aangevoerd. Ik wil hier enkel nog aan toevoegen dat het feit dat het personeel van de in de bepaling bedoelde instellingen, zoals in het onderhavige geval, thuis bij de betrokkenen en niet in een tehuis werkzaam zijn, niet tot een andere conclusie zou kunnen leiden. Evenals bij het vergelijkbare uitleggingsprobleem met betrekking tot punt c van de bepaling, dient de verwijzing naar „bejaardentehuizen" in punt g immers niet te worden opgevat als een voor de vrijstelling relevante beperking van de diensten, maar als een bijdrage tot de bepaling van de aard van deze diensten en dus van de materiële werkingssfeer van het voorschrift. [30]

53. Ik ben dan ook van mening dat het antwoord op het eerste onderdeel van de derde vraag moet luiden, dat de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vallen.

2. Tweede onderdeel van de vraag

54. Ingewikkelder is echter de beantwoording van het tweede onderdeel van de vraag, namelijk of artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn rechtstreekse werking heeft, zodat een belastingplichtige zich voor de nationale rechter daarop kan beroepen. De standpunten van de partijen lopen, wat deze vraag aangaat, ook verder

30 — Zie mijn opmerkingen over het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, waarin het Hof de sub c bedoelde verzorging omschrijft als die welke „zich meestal in de spreekkamer van [de verstrekker] ontwikkelt" (boven, punten 36-42).

uiteen, althans vanaf een zeker punt. Weliswaar zijn zij het erover eens dat de kwestie uitsluitend betrekking heeft op de periode vóór 1992, het jaar waarin het StÄndG in werking trad, en dat de bepalingen van een richtlijn die inhoudelijk gezien duidelijk, voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn, rechtstreekse werking kunnen hebben, zodat particulieren zich voor de nationale rechterlijke instanties daarop kunnen beroepen. [31] Op alle andere punten echter verschillen partijen kennelijk diepgaand van mening, zoals blijkt uit het hiernavolgende.

a) Argumenten van partijen

55. De Duitse regering en het Finanzamt betwisten met klem dat artikel 13, A, lid 1, sub g, rechtstreekse werking heeft, en benadrukken in het bijzonder dat de daarin neergelegde belastingvrijstelling ook aan niet-publiekrechtelijke instellingen kan worden toegekend, doch alleen wanneer deze „door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend". Zolang die formele „erkenning" ontbreekt, kan de bepaling niet op dergelijke instellingen worden toegepast; dit betekent dat zij niet „onvoorwaardelijk" is en derhalve niet voldoet aan een van de essentiële voorwaarden voor rechtstreekse werking.

56. Opgemerkt wordt, dat het onderhavige geval aanzienlijk verschilt van dat waarover het Hof zich in de zaak Becker moest buigen. Deze laatste zaak betrof het belang, voor de rechtstreekse werking van een bepaling van de richtlijn, van de aanhef van artikel 13, B (identiek aan die van artikel 13, A, lid 1; zie boven, punt 2), die verwijst naar eventuele voorwaarden die de lidstaten vaststellen om de toepassing van de richtlijn te verzekeren. [32] In de onderhavige zaak verwijst de betrokken bepaling echter uitdrukkelijk naar een overheidsmaatregel die preciseert of, wanneer, onder welke omstandigheden en in welke mate de erkenning geschiedt.

57. Daaruit blijkt duidelijk dat een dergelijke „erkenning" „constitutief" is voor de sociale aard van de betrokken instelling en dat zij een formele maatregel van de wetgever van de betrokken lidstaat vereist. De erkenning kan niet langs administratieve weg geschieden en kan evenmin geval per geval impliciet uit relevante praktijken worden afgeleid, niet alleen omdat het

31 — Zie, om mij te beperken tot de door de partijen zelf aangehaalde rechtspraak, de arresten van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25), en Mohsche, aangehaald in voetnoot 10, punt 17.

32 — In het bijzonder wordt verwezen naar het fragment van genoemd arrest waarin het Hof vaststelde, dat het onvoorwaardelijke karakter en bijgevolg de rechtstreekse werking van een vrijstelling niet louter in het gedrang kan worden gebracht doordat de lidstaten bij aspecten die „generlei betrekking hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstelling" (punt 32) een zekere beoordelingsvrijheid hebben.

Duitse recht tot 1992 niet voorzag in instellingen die „als instelling van sociale aard zijn erkend", maar ook omdat voor een andersluidende conclusie een extensieve uitlegging zou moeten worden gegeven aan de vrijstellingen van artikel 13, die echter, zoals meermalen is opgemerkt, strikt moeten worden uitgelegd. Bovendien zou de mogelijkheid van een impliciete of administratieve erkenning van geval tot geval, onvermijdelijk tot aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel leiden.

58. De erkenning zou evenmin door derden, zoals de ziekenfondsen, in het kader van het afsluiten van overeenkomsten voor de verrichting van diensten op het gebied van de thuiszorg door de betrokken instellingen, kunnen worden verleend. Enkel de lidstaat, als begunstigde van de belastinginkomsten, kan door de toekenning van een vrijstelling afstand doen van een belasting, wat volgens de Duitse grondwet uitsluitend bij wet kan geschieden. Een erkenning die enkel is verleend met het oog op de terugbetaling van de kosten die uit de voor ziekenfondsverzekerden verrichte diensten voortvloeien, kan dan ook op belastinggebied, dat wil zeggen op een ander gebied dan de sociale zekerheid, geen effect sorteren.

59. Artikel 249 EG erkent in elk geval uitdrukkelijk dat de lidstaten, die de communautaire richtlijnen moeten omzetten, het beoogde resultaat moeten bereiken; het laat de lidstaten echter vrij in de keuze van de daartoe noodzakelijke vorm en middelen. Dit geldt te meer wanneer, zoals in casu, aan de lidstaat een ruime beoordelingsvrijheid is toegekend met betrekking tot de inhoud van de omzettingsmaatregelen. Enerzijds achtte de Bondsrepubliek Duitsland aanvankelijk geen gronden aanwezig om de betrokken instellingen te „erkennen", een wetgevingsbeleid dat zij nadien, naar aanleiding van de toenemende betekenis van de particuliere thuiszorg in de jaren tachtig, heeft gewijzigd; anderzijds besloot zij op dat gebied in te grijpen door middel van een specifieke wettelijke regeling. Er is derhalve geen enkele reden om de aan de lidstaat toegekende vrijheid te beknotten door hem te verplichten erkenningen te verlenen die retroactief zijn en worden verkregen in andere vormen of onder andere voorwaarden dan die welke door de Duitse wetgever zijn vastgesteld.

60. De Duitse regering en het Finanzamt betogen tot slot dat, aangezien de „erkenning" pas in 1992 door de bij het StÄndG ingevoerde wijzigingen plaatsvond, Kügler zich ten aanzien van de daarvoor gelegen periode niet op de vrijstelling kan beroepen.

61. De Commissie en Kügler verdedigen een geheel ander standpunt. De Commissie betoogt dat, aangezien de toepasselijkheid

van artikel 13, A, lid 1, sub g, onderworpen is aan de voorafgaande erkenning door de betrokken staat van een instelling als „instelling van sociale aard", die bepaling in beginsel niet als onvoorwaardelijk kan worden beschouwd. Niettemin sluit dit haars inziens niet volledig uit dat de bepaling rechtstreekse werking kan hebben, indien in bepaalde gevallen wordt aangetoond dat de staat de betrokken instelling op enigerlei wijze heeft erkend; dit geldt te meer wanneer de bepaling voor het overige op voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke wijze de vrijgestelde verrichtingen bepaalt. Een andere uitkomst zou in strijd zijn met de ratio zelf van het beginsel van de rechtstreekse werking van bepalingen van een richtlijn, dat immers beoogt het nuttig effect ervan te waarborgen door de betrokkenen de mogelijkheid te bieden, zich op die bepalingen te beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is.

62. Wanneer er dus in een specifiek geval voldoende aanwijzingen zijn om te kunnen stellen dat feitelijk aan de in de richtlijn neergelegde voorwaarden is voldaan, is er geen reden om aan de richtlijn rechtstreekse werking te ontzeggen. In deze zin heeft het Hof zich overigens uitgesproken in de zaak Carbonari e.a., waarin eveneens het ontbreken van voorafgaande „erkenning" door de lidstaten van enkele in een communautaire richtlijn voorgeschreven opleidingsmodaliteiten van een beroepsgroep (in dit geval: medische specialisten) in het geding was. Het Hof oordeelde in die zaak, dat de relevante bepaling van de richtlijn ondanks het verzuim van de staat rechtstreekse werking kon hebben, aangezien de daarin voorziene voorwaarden voldoende nauwkeurig waren om te kunnen vaststellen of in een bepaald geval aan de noodzakelijke opleidingseisen was voldaan. [33]

63. Zijn er dus elementen op grond waarvan kan worden gesteld dat een instelling in een lidstaat op enigerlei wijze wordt beschouwd als zijnde van sociale aard, dan zullen de bevoegde autoriteiten van die staat moeten bepalen of daarmee aan de in artikel 13, A, lid 1, sub g, gestelde voorwaarde is voldaan. De erkenning hoeft niet bij wet te geschieden; een dergelijk vereiste vindt geen steun in deze bepaling [34] en zou het inroepen van de rechtstreekse

33 — Arrest van 25 februari 1999, Carbonari e.a. (C-131/97, Jurispr. blz. I-1103), waarin het Hof uitspraak deed over de rechtstreekse werking van de bijlage bij richtlijn 75/363/EEG van de Raad van 16 juni 1975 inzake de coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de werkzaamheden van de arts (PB L 167, blz. 14), zoals gewijzigd bij richtlijn 82/76/EEG van de Raad van 26 januari 1982 (PB L 43, blz. 21). In punt 1 van deze bijlage is bepaald dat de opleiding van specialisten plaatsvindt in het kader van specifieke opleidingsplaatsen die zijn erkend door de bevoegde autoriteiten, die de praktische en theoretische modaliteiten van deze opleiding moeten vaststellen. Het Hof stelde evenwel vast dat: „[h]oewel dit punt bepaalt dat de modaliteiten door de bevoegde autoriteiten moeten worden vastgesteld, zijn de in dit punt vermelde voorwaarden voor de fulltimeopleiding voldoende nauwkeurig voor de verwijzende rechter om te kunnen bepalen, wie van de verzoekers in het hoofdgeding tot de categorie van specialisten in opleiding behoren, die in de periode vóór het academisch jaar 1991/1992 aan de eisen van de fulltimespecialistenopleiding in de zin van de coördinatierichtlijn en richtlijn 82/76 voldeden" (punt 34).

34 — Zoals Kügler opmerkt, is in de punten b en p van de bepaling juist sprake van „wettelijk" erkende situaties, terwijl deze beperking niet sub g te vinden is.

werking te veel bemoeilijken. Zij kan ook door een administratief orgaan geschieden, en zelfs op andere gronden dan die welke in de betrokken bepaling zijn voorzien.

64. De Commissie sluit bovendien uit, dat de bepalingen van artikel 13, A, lid 2, sub a en b, van de Zesde richtlijn in de weg staan aan de rechtstreekse werking van het bepaalde sub g. De eerste van die bepalingen verleent de lidstaten zoals gezegd (boven, punt 2) de bevoegdheid om de in artikel 13, A, lid 1, voorziene vrijstellingen van bepaalde voorwaarden afhankelijk te stellen; wanneer een lidstaat van deze mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt, kan hij, gezien het feit dat lid 1, sub g, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, „een belastingplichtige die weet aan te tonen dat hij fiscaal onder een van de door de richtlijn vrijgestelde categorieën valt, [niet tegenwerpen] dat de bepalingen die de toepassing van de vrijstelling juist moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld" (arrest Becker, punt 33). De tweede bepaling bevat daarentegen de voorwaarden waaronder de vrijstelling verplicht moet worden uitgesloten. De Commissie brengt echter in herinnering dat het Hof dienaangaande heeft uitgemaakt, dat louter de mogelijkheid dat die voorwaarden zich voordoen, niet afdoet aan het onvoorwaardelijke en voldoende nauwkeurige karakter van de betrokken bepaling. [35]

65. Ten slotte herinnert de Commissie eraan, dat ook ingeval het Hof artikel 13, A, lid 1, sub g, niet rechtstreeks van toepassing zou achten, de Bondsrepubliek Duitsland niettemin krachtens artikel 10 EG verplicht zou zijn alle geschikte maatregelen te treffen om de volledige naleving van het gemeenschapsrecht te verzekeren; de nationale rechter zou § 4, punt 16, van het UStG hoe dan ook moeten interpreteren in het licht van de tekst en het doel van de Zesde richtlijn, om de verenigbaarheid met de richtlijn te waarborgen.

66. Kügler betoogt evenals de Commissie, alhoewel in meer detail, dat de erkenning

35 — Zie in deze zin het arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 32), waarin het Hof uitspraak moest doen over de rechtstreekse werking van een voorschrift van de Zesde richtlijn dat onder bepaalde voorwaarden de uitsluiting van een belastingvrijstelling toelaat (zie artikel 4, lid 5, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn: „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 concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden"). Het Hof stelde vast dat men zich vanwege het louter voorwaardelijke karakter van de beperking, voor de nationale rechterlijke instanties op de bepaling kan beroepen, ofschoon de toepassing ervan een beoordeling van de economische omstandigheden vergt.

volgens de rechtspraak van het Hof [36] ook uit andere bepalingen en uit de beginselen van de betrokken rechtsorde kan worden afgeleid.

67. Verzoekster in het hoofdgeding merkt in het bijzonder op, dat de door haar verstrekte diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en dat, zoals ook het Bundesfinanzhof benadrukt [37], haar werkzaamheden door de ziekenfondsen en door de instellingen van sociale zekerheid en sociale bijstand worden gefinancierd. Bovendien werden particuliere ondernemers reeds vóór 1992 uitdrukkelijk genoemd in diverse nationale bepalingen van verschillende rang en aard, die evenwel alle het gebied van de sociale zekerheid en de sociale bijstand betroffen. Het gaat onder meer om de bepalingen die sinds het begin van de jaren tachtig de bijzondere betrekkingen regelden tussen enerzijds de verstrekkers van — ook medische — thuiszorg en anderzijds de ziekenfondsen en de instellingen van sociale zekerheid en sociale bijstand, die grotendeels de kosten van dergelijke diensten dragen. Zij verwijst verder naar het recht van een aantal deelstaten, administratieve praktijken en bepalingen op grond waarvan de betrokken diensten vrijstelling genoten, mits deze werden verricht door verenigingen of belastingplichtigen die door de ziekenfondsen waren erkend.

68. Ten slotte beklemtoont verzoekster dat het door haar verdedigde standpunt bovendien beter aansluit bij het doel van de bepaling, aangezien hierdoor verlaging mogelijk is van de medische kosten en de socialezekerheidskosten en bijgevolg ook van de bijdragen die de verzekerden aan de ziekenfondsen en socialezekerheidsinstellingen betalen. De Duitse regering brengt hiertegen in, dat een dergelijke kostenverlaging ook met andere instrumenten kan worden verwezenlijkt.

b) Beoordeling

69. Ik heb de argumenten van partijen uitvoerig weergegeven, teneinde het voorwerp van de discussie en de aard van het geschil dat partijen verdeeld houdt, duidelijk te maken. Zoals men heeft gezien, verschillen de Commissie en de Bondsrepubliek Duitsland immers vooral van mening over een principiële vraag, namelijk of het mogelijk is rechtstreekse werking toe te kennen aan een bepaling als die van artikel 13, A, lid 1, sub g. Het Finanzamt en Kügler concentreren zich daarentegen

36 — Kügler verwijst inzonderheid naar de arresten van 23 mei 1985, Commissie/Duitsland (C-29/84, Jurispr. blz. 1661), en 30 mei 1991, Commissie/Duitsland (C-361/88, Jurispr. blz. I-2567).

37 — Het Bundesfinanzhof wijst er voorts op, dat de belastingvrijstelling volgens een recente uitspraak van het Bundesverfassungsgericht niet met het doel van § 4, punt 14, van het UStG in strijd is wanneer de kosten van medische diensten doorgaans door de socialezekerheidsinstellingen worden gedragen [zie de uitspraak van 10 november 1999 (zaak 2 BvR 2861/93, UR 1999, blz. 498)].

voornamelijk op de aanwijzingen die in de onderhavige zaak al dan niet zouden moeten leiden tot de kwalificatie van verzoekster als „instelling van sociale aard". Ik behoef nauwelijks te zeggen dat de tweede vraag niet alleen van het antwoord op de eerste vraag afhangt, maar ook door de nationale rechter dient te worden beoordeeld. De eerste vraag valt echter onder de directe bevoegdheid van het Hof en zal hierna dan ook in het centrum van de aandacht staan.

70. Zoals men heeft gezien, is de Duitse regering in essentie van mening dat het vanwege de vrijheid en de beoordelingsbevoegdheid die de betrokken bepaling aan de lidstaten toekent, geheel ondenkbaar is dat deze bepaling rechtstreekse werking heeft. De Commissie is het weliswaar in beginsel met deze redenering eens, maar betwist dat zij een algemene draagwijdte heeft en dat daaruit kan worden afgeleid dat het, ook wanneer sprake is van relevante aanknopingspunten, absoluut onmogelijk is dat een bepaalde instelling als instelling van sociale aard wordt erkend.

71. Nu de centrale problematiek die door de onderzochte vraag wordt opgeworpen, duidelijk is, zal ik de door de partijen aangevoerde argumenten nader bespreken, te beginnen met die van de Duitse regering.

72. Vaststaat weliswaar, zoals de Duitse regering nadrukkelijk heeft opgemerkt, dat de betrokken bepaling de lidstaten een ruime beoordelingsbevoegdheid laat voor de erkenning van de betrokken instellingen; dit argument is echter *op zich* niet doorslaggevend. Zoals de Commissie in herinnering heeft gebracht, stelde het Hof in het arrest Becker namelijk uitdrukkelijk met betrekking tot de Zesde richtlijn, maar op basis van een vaste en ruimere rechtspraak, dat men „noch het algemene karakter van de betrokken richtlijn noch de ruimte die zij [...] aan de lidstaten laat, [kan] aanvoeren om iedere werking te ontzeggen aan die bepalingen die zich naar hun inhoud ertoe lenen in rechte te worden ingeroepen, ook wanneer de richtlijn in haar geheel nog niet ten uitvoer is gelegd".[38] Het gaat er dus juist om, in concreto vast te stellen of de richtlijn, ondanks de aan de lidstaten toegekende beoordelingsbevoegdheid, toch rechtstreekse werking kan hebben.

73. De Duitse regering voegt daaraan toe, dat de toepasselijkheid van de betrokken bepalingen niet afhangt van de uitoefening van een algemene beoordelingsbevoegdheid van de betrokken staat, maar van de vast-

38 — Punt 30. Zie tevens onder meer de arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, Jurispr. blz. I-5105, punt 34), en 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 34). Zie verder met betrekking tot artikel 13 van de Zesde richtlijn in deze zin de arresten van 10 juni 1999, Braathens (C-346/97, Jurispr. blz. I-3419, punt 31), aangaande artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB L 316, blz. 12), waarvan de inleidende zin feitelijk identiek is aan die van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, en van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punten 29-33), met betrekking tot artikel 13, B, van de Zesde richtlijn.

stelling van een specifieke wettelijke regeling door die staat. Ik meen echter dat de Commissie gelijk heeft wanneer zij tegenwerpt, dat niets in de bepaling de conclusie wettigt dat de daarin bedoelde „erkenning" in een specifieke vorm, laat staan bij wet, moet geschieden. De stelling van de Duitse regering lijkt mij dan ook niet meer dan een veronderstelling, die vermoedelijk terug te voeren is op het feit dat financiële lasten in Duitsland, net als in andere lidstaten, een wettelijke grondslag behoeven. Het onderhavige geval betreft evenwel niet de invoering van nieuwe belastingen, maar de erkenning van belastingvrijstellingen in gevallen die voor alle lidstaten bij wege van een communautaire bepaling zijn geregeld; bovendien kan de richtlijn niet naargelang de verschillende nationale rechtsorden worden uitgelegd of toegepast, maar moet zij in alle lidstaten op uniforme wijze worden uitgevoerd. De enige aanwijzing die de onderzochte bepaling biedt, is derhalve dat een erkenning van de sociale aard van de betrokken instellingen nodig is; de modaliteiten en procedures voor de erkenning worden in beginsel zonder verdere verplichting of beperking aan de betrokken staat overgelaten.

74. De omstandigheid dat de betrokken instellingen niet uitdrukkelijk bij wet zijn erkend, volstaat op zich dus niet om de rechtstreekse werking van de bepaling uit te sluiten. Veeleer moet worden onderzocht of binnen de rechtsorde van de betrokken lidstaat ook niet op een andere wijze enige vorm van erkenning, al was het maar louter feitelijk, van de sociale aard van de instelling kan worden vastgesteld. Dat onderzoek is nodig omdat het gaat om een recht in de vorm van een belastingvrijstelling, dat de richtlijn toekent aan belastingplichtigen die zich in een bepaalde situatie bevinden. Alhoewel het inderdaad in de eerste plaats aan de staat is om deze situatie te definiëren, heeft het Hof in het arrest Becker (maar niet alleen daar) verduidelijkt dat een lidstaat die heeft verzuimd de in de richtlijn voorziene uitvoeringsmaatregelen te nemen „[zich] niet op zijn eigen nalatigheid [kan] beroepen om een belastingplichtige een vrijstelling te weigeren waarop deze ingevolge de richtlijn aanspraak kan maken" (punt 34). Wanneer dus, nogmaals, op een andere wijze kan worden vastgesteld dat aan de voorwaarden voor erkenning is voldaan, verlangen de beginselen van gemeenschapsrecht, en in het bijzonder het beginsel van het nuttige effect van de richtlijnen, dat aan de betrokkenen de uitoefening van een in de richtlijn neergelegd recht niet wordt ontzegd. [39]

75. De Duitse regering voert tegen een dergelijke conclusie nog andere bezwaren aan. In de eerste plaats wijst zij erop, dat in

39 — Dienaangaande herinner ik eraan, dat het Hof in het arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a., aangehaald in voetnoot 35, dat de eventuele rechtstreekse werking betrof van een bepaling van de Zesde richtlijn (artikel 4, lid 5, eerste alinea) waarin de „publiekrechtelijke lichamen" van belasting worden vrijgesteld voorzover zij werkzaamheden verrichten „als overheid", heeft uitgemaakt dat „[h]et enige zekere criterium om [de door deze instellingen ‚als overheid' verrichte werkzaamheden van de werkzaamheden die zij als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten] te onderscheiden, [...] het juridisch regiem [is] dat naar nationaal recht van toepassing is" (punt 15). Na de precisering dat het aan „de nationale rechter [staat] om de betrokken werkzaamheden aan de hand van dit criterium te kwalificeren" (ibidem), oordeelde het Hof dat het artikel rechtstreekse werking had, aangezien „het duidelijk bepaalt voor welke lichamen en werkzaamheden de regel van niet-belastingplichtigheid geldt" (punt 31).

de zaak Comune di Carpaneto Piacentino e.a. geen specifieke overheidsregeling voor de kwalificatie van de in de betrokken richtlijn genoemde instellingen was voorzien, nu daarvoor naar het nationale recht werd verwezen; de kwalificatie kon derhalve door de rechter direct aan de hand van het nationale recht worden verricht, terwijl in de onderhavige zaak een specifieke overheidsmaatregel is vereist. Het komt mij evenwel voor, dat dit bezwaar op dezelfde schijngrond berust die ik hierboven reeds heb besproken en bekritiseerd; het gaat uit van een conclusie die nog bewezen moet worden, namelijk of een overheidsmaatregel in casu echt noodzakelijk is.

76. In de tweede plaats werpt de Duitse regering tegen, dat in bovengenoemd arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a., maar ook in het eerder aangehaalde arrest Carbonari e.a., de voorwaarden en vereisten voor de erkenning van de in de betrokken bepalingen genoemde eigenschappen bij gebreke van overheidsmaatregelen terzake op basis van de richtlijn zelf konden worden vastgesteld; artikel 13, A, lid 1, sub g, bevat echter geen bruikbare aanknopingspunten die het ontbreken van een overheidsmaatregel voor de kwalificatie van instellingen van sociale aard compenseren.

77. Ik geef graag toe dat de identificatie van dergelijke instellingen, juist om deze redenen, bij gebreke van een specifieke wettelijke regeling inderdaad veel problematischer is; ik geloof echter niet — en hierin ligt ook de grond voor de afwijkende opvatting van de Commissie — dat zij, zoals de Duitse regering stelt, absoluut onmogelijk is. Om te beginnen wil ik erop wijzen dat het begrip „instelling van sociale aard", in tegenstelling tot bijvoorbeeld „publiekrechtelijke instelling" in dezelfde bepaling, geen juridisch-technisch begrip is. Het vereist dus geen specifieke wettelijke definitie waarin de formele criteria voor identificatie zijn vastgelegd, maar kan aan de hand van de algemene begrippen van de rechtsorde worden bepaald. Ten tweede is het niet zo dat de richtlijn geen enkel aanknopingspunt voor de begripsbepaling biedt. Afgezien van de algemene richtsnoeren die uit de systematische lezing van de richtlijn blijken, kunnen mijns inziens ook uit specifieke bepalingen enkele aanwijzingen worden afgeleid, zij het indirect. Ik bedoel met name artikel 13, A, lid 2, sub a, dat zoals wij hebben gezien (zie boven, punt 2) een aantal voorwaarden noemt waarvan de lidstaten de in lid 1 bedoelde vrijstellingen, en derhalve ook die sub g, van geval tot geval afhankelijk kunnen stellen. Het betreft als het ware „maximum"voorwaarden, in die zin dat de lidstaten ze geheel achterwege kunnen laten of minder strikte voorwaarden kunnen opleggen; zij kunnen evenwel geen andere en strengere voorwaarden opleggen. Voldoet dus een instelling aan deze voorwaarden, dan vormt dit reeds een aanwijzing dat zij aan de vereisten van de bepaling voldoet, of anders gezegd, dat de erkenning als instelling van sociale aard niet kan worden geweigerd.

78. Het is echter evident dat de mogelijkheid van een dergelijke erkenning in wezen

moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de rechtsorde van de betrokken staat. Het staat derhalve aan de nationale rechter elk concreet geval afzonderlijk te beoordelen aan de hand van de beginselen van die rechtsorde en in het bijzonder van de relevante specifieke elementen, zoals bijvoorbeeld die welke in de onderhavige zaak door partijen zelf zijn aangevoerd: het bestaan van specifieke bepalingen, ongeacht of deze deel uitmaken van federaal recht of deelstaatsrecht, van wettelijke of bestuursrechtelijke aard zijn en tot het belastingrecht of het socialezekerheidsrecht behoren; de omstandigheid dat verenigingen met dezelfde werkzaamheden als verzoekster reeds een soortgelijke vrijstelling genieten op grond van het algemeen belang van die werkzaamheden; het feit dat de kosten van de diensten in voorkomend geval grotendeels worden gedragen door de bij wet ingestelde ziekenfondsen of door instellingen van sociale zekerheid of sociale bijstand waarmee particuliere ondernemers zoals verzoekster contractuele betrekkingen onderhouden, enzovoorts (zie boven, punt 67). Het zal inderdaad zeker niet eenvoudig zijn om op deze wijze de hindernis te nemen die het ontbreken van een duidelijke en uitdrukkelijke overheidsmaatregel meebrengt; gelet op de principiële en specifieke gronden die ik hierboven heb uiteengezet, ben ik evenwel van mening dat een dergelijk resultaat niet a priori en volledig kan worden uitgesloten.

79. Ten slotte merk ik op, dat de door mij voorgestelde oplossing niet kan worden verworpen met het argument dat zij een extensieve uitlegging van de Zesde richtlijn zou inhouden, die onverenigbaar is met het tegenovergestelde uitleggingscriterium dat, zoals reeds meermalen is opgemerkt, in casu moet worden toegepast. Deze oplossing leidt namelijk niet tot een uitbreiding van de vrijstelling tot niet in de richtlijn genoemde gevallen; zij maakt het slechts mogelijk vrijstelling te verlenen aan de belastingplichtigen die daarop volgens de richtlijn recht hebben. Het tegengestelde standpunt leidt in elk geval tot een probleem van coherentie met de gangbare uitleggingscriteria van het gemeenschapsrecht, aangezien het sub g bepaalde een uitzondering vormt op het beginsel dat „de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen [zijn] [...]. Dit moet eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden die worden verlangd 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 vrijgestelde diensten verricht" (zie het arrest Bulthuis-Griffioen, reeds aangehaald, punt 18). In geval van twijfel moet derhalve, voorzover dat mogelijk is, worden gekozen voor een uitlegging die de „autonomie" van het onderzochte begrip eerbiedigt en zelfs accentueert, daar een dergelijk uitleggingscriterium is bedoeld om bij de uitlegging van de richtlijn overdrijvingen in de ene of de andere zin te voorkomen en een uniforme toepassing te bevorderen.

80. Ik ben dan ook van mening dat rechtstreekse werking van de betrokken bepaling in beginsel mogelijk is, en dat het antwoord op het tweede onderdeel van de derde prejudiciële vraag derhalve moet luiden dat de rechtstreekse werking van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, ook bij gebreke van een specifieke wettelijke regeling in de betrokken lidstaat, niet kan worden uitgesloten, wanneer de nationale rechter aan de hand van alle relevante aanknopingspunten kan bepalen dat de belastingplichtige een „instelling van sociale aard" is.

V — Conclusie

81. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het volgende vast te stellen:

„1) De vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staat los van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de medische diensten verricht.

2) De vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is slechts van toepassing op de omzet met betrekking tot diensten van therapeutische aard die, ook aan huis, worden verricht door geschoold verplegend personeel, alsmede op bijkomende diensten die strikt noodzakelijk zijn en die met die diensten in praktisch en economisch opzicht onlosmakelijk zijn verbonden.

3) a) Algemene verzorging en huishoudelijke hulp vallen binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

b) De rechtstreekse werking van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn kan, ook bij gebreke van een specifieke wettelijke regeling in de betrokken lidstaat, niet worden uitgesloten, wanneer de nationale rechter aan de hand van alle relevante aanknopingspunten kan bepalen dat de belastingplichtige een ‚instelling van sociale aard' is."