ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

15 november 2012*

„Zesde btw-richtlijn — Vrijstellingen — Artikel 13, A, lid 1, sub g, en lid 2 — Prestaties die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met sociale zekerheid en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die als instellingen van sociale aard zijn erkend — Erkenning — Voorwaarden die niet van toepassing zijn op andere dan publiekrechtelijke instellingen — Beoordelingsbevoegdheid van lidstaten — Grenzen — Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-174/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 2 maart 2011, ingekomen bij het Hof op 13 april 2011, in de procedure

Finanzamt Steglitz

tegen

Ines Zimmermann,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, waarnemend voor de president van de Tweede kamer, M. Ilešič, U. Lõhmus (rapporteur), A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 mei 2012,

gelet op de opmerkingen van:

— I. Zimmermann, vertegenwoordigd door U. Behr, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 juli 2012,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub g, en lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen I. Zimmermann en het Finanzamt Steglitz (belastingdienst van Steglitz; hierna: „Finanzamt") inzake de over de jaren 1993 en 1994 verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

[...]

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;

[...]"

4 Artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

— 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) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

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

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

Duits recht

5 § 4 van het Umsatzsteuergesetz 1993 (omzetbelastingwet 1993; hierna: „UStG"), in de versie die van toepassing was tijdens de litigieuze jaren 1993 en 1994, bepaalde:

„De volgende [...] handelingen zijn vrijgesteld:

[...]

16. handelingen die nauw samenhangen met de exploitatie van [...] [d]e inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken of zorgbehoevenden, wanneer:

a) deze inrichtingen door publiekrechtelijke rechtspersonen worden beheerd of

[...]

e) bij [...] inrichtingen voor ambulante verpleging van zieken of zorgbehoevenden, 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;

[...]

18. prestaties, verricht door officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk of rechtspersonen, personenassociaties en fondsen ter bevordering van maatschappelijk werk die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie voor maatschappelijk werk wanneer:

a) deze organisaties uitsluitend en rechtstreeks een doel van algemeen nut, een liefdadigheidsdoel of een kerkelijk doel nastreven;

b) de prestaties rechtstreeks ten goede komen aan de personen die zij op grond van hun statuten, hun oprichtingsakte of een andere constitutieve akte willen steunen, en

c) de vergoedingen voor de in aanmerking komende prestaties lager zijn dan die welke ondernemingen met een winstoogmerk gemiddeld voor gelijksoortige prestaties vragen. [...]”

6 De tweederdedrempel van § 4, punt 16, sub e, UStG (hierna: „tweederdedrempel”) is met ingang van 1 januari 1995 verlaagd naar 40 %.

7 Het begrip „maatschappelijk werk” in § 4, punt 18, UStG is in § 66, lid 2, van de Abgabenordnung (BGBl. 1976 I, blz. 613, en BGBl. 1977 I, blz. 269; belastingwetboek) omschreven als volgt:

„Maatschappelijk werk bestaat in de systematische bescherming van hulpbehoevende personen of personen die in gevaar verkeren, die wordt verleend in het belang van de gemeenschap en niet om winst te maken. Deze bescherming kan betrekking hebben op het welzijn van deze personen wat hun gezondheid, hun leefwijze, hun opvoeding of hun economische situatie aangaat, en kan ertoe strekken een bepaalde situatie te voorkomen of aan een bepaalde situatie te verhelpen.”

8 § 23 van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (uitvoeringsbesluit UStG; hierna: „UStDV”) somt elf organisaties op die worden aangemerkt als officieel erkende verenigingen voor maatschappelijk werk in de zin van § 4, punt 18, UStG.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Zimmermann is een gediplomeerd verpleegster en was in 1992 als leidinggevende verpleegster werkzaam 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 verleende thuiszorgprestaties door het ziekenfonds erkend. In haar aangiften voor de omzetbelasting over de jaren 1993 en 1994 vermeldde zij dat haar prestaties van btw waren vrijgesteld overeenkomstig § 4, punt 16, sub e, UStG.

10 In 1999 stelde het Finanzamt vast dat Zimmermann en haar personeel in 1993 in totaal 76 personen hadden behandeld, waarvan 52 personen (of 68 %) haar hadden betaald zonder dat zij door de sociale zekerheid waren gedekt. Bijgevolg weigerde het Finanzamt om de door verzoekster in 1993 verstrekte prestaties op grond van § 4, punt 16, sub e, UStG vrij te stellen van btw.

11 Het Finanzamt wees erop dat de kosten volgens deze bepaling in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels moeten zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand. Tevens weigerde het Finanzamt om de door verzoekster in 1994 verstrekte prestaties overeenkomstig § 4, punt 16, sub e, UStG vrij te stellen, op grond dat deze bepaling uitgaat van de toestand in het voorgaande kalenderjaar. Volgens het Finanzamt was de in § 4, punt 14, UStG bedoelde vrijstelling niettemin van toepassing, aangezien Zimmermann zorgprestaties van therapeutische aard had verstrekt. Bij beschikking van 27 april 1999 raamde het Finanzamt het aandeel van deze zorgprestaties op een derde.

12 Nadat verzoeksters bezwaar zonder succes was gebleven, heeft zij tegen deze beslissingen beroep ingesteld bij het Finanzgericht (belastingrechter). Zij legde aan het Finanzgericht een attest over dat het departement volksgezondheid, sociale zaken en consumentenbescherming van de stad Berlijn op 19 oktober 2005 had afgeleverd, volgens welke Zimmermann ten minste sedert 1988 dezelfde prestaties en dezelfde activiteiten had verricht als de verplegingscentra (centra voor maatschappelijk werk) van de Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege (verbond van verenigingen voor maatschappelijk werk) van Berlijn, en zowel Zimmermann als haar onderneming volgens het sociaal recht als een instelling van sociale aard was erkend.

13 Het Finanzgericht heeft het beroep op de wezenlijke punten toegewezen. Het overwoog dat de handelingen die Zimmermann tussen 1 januari en 1 oktober 1993 had verricht, overeenkomstig § 4, punt 14, eerste zin, UStG waren vrijgesteld, aangezien het zorgprestaties van therapeutische aard waren. Het Finanzgericht raamde het aandeel van deze handelingen op 75 %.

14 Volgens het Finanzgericht kan Zimmermann voor het tijdvak van 1 oktober 1993 tot en met 31 december 1994 aanspraak maken op de in § 4, punt 16, sub e, UStG bedoelde vrijstelling. Het verklaarde dat vanaf dit tijdvak ten minste twee derde van die handelingen personen betrof waarvan de verpleegkosten geheel of grotendeels werden gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand. Voorts was het Finanzgericht van oordeel dat § 4, punt 16, sub e, UStG in overeenstemming met de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat uitsluitend het tijdvak vanaf oktober 1993 in aanmerking kan worden genomen.

15 Met zijn beroep in „Revision" vordert het Finanzamt vernietiging van de beslissing van het Finanzgericht en verwerping van het beroep, voor zover het Finanzgericht dit voor het tijdvak van 1 oktober 1993 tot en met 31 december 1994 heeft toegewezen op grond van § 4, punt 16, sub e, UStG. Zimmermann concludeert tot verwerping van het beroep in „Revision".

16 Anders dan het Finanzgericht is het Bundesfinanzhof van oordeel dat de voorwaarden van § 4, punt 16, sub e, UStG niet zijn vervuld. Het heeft evenwel twijfels over de vraag of de tweederdedrempel kan worden gebaseerd op artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn dan wel op artikel 13, A, lid 2, sub a, van deze richtlijn. Bovendien is het Bundesfinanzhof van oordeel dat het Hof in het arrest van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123) de in § 4, punt 16, sub c, UStG vastgestelde voorwaarde dat de drempel van 40 % in de loop van het vorige jaar moet zijn bereikt, niet uitdrukkelijk heeft goedgekeurd en dat de betekenis van het beginsel van fiscale neutraliteit op het gebied van het btw-recht in casu niet duidelijk is.

17 Volgens het Bundesfinanzhof is het voor de toepassing van de in § 4, punt 18, UStG bedoelde vrijstelling, die slechts geldt voor de elf in artikel 23 UStDV opgesomde instellingen die gelijksoortige of zelfs dezelfde prestaties als Zimmermann verrichten, immers irrelevant of de verpleegkosten gedeeltelijk zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale zekerheid of sociale bijstand, en wordt in dat opzicht evenmin rekening gehouden met de situatie in het voorgaande kalenderjaar.

18 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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 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, punt 16, sub e, [UStG])?

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, [UStG])?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

19 Met deze vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub g, en/of lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, zich ertegen verzet dat aan de btw-vrijstelling van ambulante zorgprestaties die worden geleverd door commerciële verstrekkers een voorwaarde wordt verbonden als in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de kosten van deze zorgprestaties in het voorgaande kalenderjaar in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels gedragen moeten zijn door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand (hierna: „in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde"), in het bijzonder wanneer deze voorwaarde niet van toepassing is op alle verstrekkers van dergelijke prestaties.

20 Blijkens de verwijzingsbeslissing vermeldt de toelichting bij het UStG dat zowel § 4, punt 16, sub e, UStG als § 4, punt 18, ervan de omzetting van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn beoogt.

21 De in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling geldt voor diensten en leveringen van goederen die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" en die „worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend".

22 Volgens vaste rechtspraak moeten de bewoordingen waarin de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn omschreven, strikt worden uitgelegd. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en moet voldoen aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin met name arresten van 14 juni 2007, Haderer, C-445/05, Jurispr. blz. I-4841, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, Jurispr. blz. I-5053, punt 26).

23 In een zaak die met name betrekking had op een oude versie van § 4, punt 16, UStG, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn, aan te merken zijn als dienstverlening die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn (zie arrest van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punten 8, 17, 44 en 61).

24 In casu wordt niet betwist dat de door Zimmermann verstrekte zorgprestaties kunnen worden aangemerkt als prestaties die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn. Het staat aan de nationale rechter om dit punt te beoordelen met inachtneming van de in punten 22 en 23 van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

25 Uit het dossier en met name uit de opmerkingen van de Duitse regering blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde betrekking heeft op de erkenning van de „sociale aard" van andere dan publiekrechtelijke instellingen als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

26 Deze bepaling preciseert niet onder welke voorwaarden en hoe die erkenning moet gebeuren (arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 49). In beginsel is het dus een zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend. De lidstaten beschikken daarbij over een

beoordelingsbevoegdheid (zie met name in die zin reeds aangehaalde arresten Kügler, punt 54, en Kingscrest Associates en Montecello, punten 49 en 51, en arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punt 23).

27 In dit verband kunnen de lidstaten krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de toekenning van de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk stellen van een of meer voorwaarden die zijn opgesomd in lid 2, sub a. De lidstaten kunnen deze facultatieve voorwaarden voor de toekenning van de betrokken vrijstelling naar vrije keuze aanvullend opleggen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kingscrest Associates en Montecello, punten 38 en 50, en L.u.P., punt 43, en arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, Jurispr. blz. I-4793, punt 45).

28 Bijgevolg moet in het hoofdgeding in wezen worden nagegaan of de Bondsrepubliek Duitsland bij de regeling van de erkenning als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn de grenzen van haar beoordelingsbevoegdheid in acht heeft genomen (zie eveneens naar analogie arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 55).

29 In dat opzicht betoogt de Duitse regering dat de Bondsrepubliek Duitsland de erkenning van andere dan publiekrechtelijke instellingen in het kader van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn in haar nationale belastingwetgeving zodanig uitputtend mocht regelen dat de overheidsinstanties op dit gebied niet over een beoordelingsmarge beschikken.

30 Krachtens artikel 13, A, van de Zesde richtlijn kunnen nationale regels betreffende de voorwaarden en de modaliteiten inzake de erkenning van de sociale aard van andere dan publiekrechtelijke instellingen worden vastgesteld (zie in die zin arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 50).

31 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt evenwel dat de nationale autoriteiten overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking moeten nemen bij de vaststelling van de instellingen die als instellingen van „sociale aard" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn moeten worden erkend. Hierbij kan worden gedacht aan het bestaan van specifieke bepalingen, ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of om fiscale voorschriften dan wel om voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid, aan het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, aan het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten uitoefenen reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, alsook aan het feit dat de kosten van de betrokken prestaties mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kügler, punten 57 en 58, en Kingscrest Associates en Montecello, punt 53, alsook naar analogie arrest van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punten 72 en 73, en reeds aangehaalde arresten L.u.P., punt 53, en CopyGene, punten 65 en 71).

32 Daarenboven kan een belastingplichtige zich voor een nationale rechterlijke instantie op de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die niet met deze bepaling strookt. In dat geval staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende instelling van sociale aard is in de zin van deze bepaling (zie arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 61).

33 Wanneer een belastingplichtige de erkenning of niet-erkenning als instelling van sociale aard als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn betwist, staat het dus aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan of de bevoegde instanties de grenzen van de krachtens deze bepaling toegekende beoordelingsbevoegdheid hebben geëerbiedigd met inachtneming van de beginselen van het Unierecht, waaronder met name het beginsel van gelijke behandeling, dat in

btw-zaken uitdrukking vindt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie met name in die zin reeds aangehaalde arresten Kügler, punt 56; Kingscrest Associates en Montecello, punten 52 en 54, en L.u.P., punt 48).

34 In casu vraagt de verwijzende rechter zich in de eerste plaats af of twee aspecten van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde stroken met de Zesde richtlijn, te weten de tweederdedrempel en het feit dat volgens de door de verwijzende rechter gegeven uitlegging bij de beoordeling of aan deze voorwaarde is voldaan rekening moet worden gehouden met de situatie die bestond in de loop van het voorgaande kalenderjaar (hierna: „verplichting om enkel rekening te houden met het voorgaande kalenderjaar").

35 Wat in de eerste plaats de tweederdedrempel betreft, moet worden opgemerkt dat het feit dat de kosten van de betrokken prestaties mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door de ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, volgens de in punt 31 van dit arrest vermelde rechtspraak een element is dat in aanmerking kan worden genomen bij de vaststelling van de instellingen die als instellingen van „sociale aard" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn moeten worden erkend.

36 In dat verband heeft het Hof met betrekking tot de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling reeds in wezen geoordeeld dat de betrokken lidstaat niet de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid waarover hij krachtens deze bepaling beschikt, voor zover hij met het oog op de toepassing van deze bepaling voor de erkenning als privaatrechtelijk laboratorium louter eist dat de door het betrokken laboratorium verrichte medische analyses voor ten minste 40 % bestemd zijn voor personen die bij een socialezekerheidsinstelling zijn verzekerd (zie arrest L.u.P., reeds aangehaald, punten 53 en 54).

37 De voor de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vereiste drempel van twee derde van de gevallen, zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, moet op overeenkomstige wijze worden beoordeeld. De oplegging van een dergelijke drempel beantwoordt immers op soortgelijke wijze aan het vereiste dat de instellingen als instellingen van sociale aard in de zin van deze bepaling zijn erkend. Door ook via de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde te vereisen dat de kosten van de betrokken ambulante zorgprestaties geheel of grotendeels gedragen zijn door wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand, gaat een lidstaat de beoordelingsvrijheid waarover hij krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn beschikt, in beginsel evenmin te buiten.

38 Wat in de tweede plaats de verplichting betreft om enkel met het voorgaande kalenderjaar rekening te houden, vraagt de verwijzende rechter zich af of deze verplichting kan worden gebaseerd op de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, die bepaalt dat met name rekening moet worden gehouden met de „eenvoudige" toepassing van de vrijstellingen waarin de rest van dit lid voorziet.

39 De lidstaten moeten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn weliswaar de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar deze voorwaarden kunnen geen betrekking hebben op de materiële omschrijving van de vrijstellingen (zie met name arrest van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 32; arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 24, en arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 26).

40 Bijgevolg staat het zo nodig aan de verwijzende rechter om na te gaan of in situaties waarin de „sociale aard" als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn volgens de in punt 31 van dit arrest aangehaalde rechtspraak vanaf het begin van de uitoefening van de betrokken activiteiten moet worden erkend, de verplichting om enkel met het voorgaande kalenderjaar rekening te houden tot

gevolg heeft dat de erkenning van de betrokken verstrekker als een instelling van „sociale aard” in de zin van deze bepaling automatisch en onvermijdelijk is uitgesloten in het eerste kalenderjaar of zelfs in de eerste twee kalenderjaren waarin die activiteiten worden uitgeoefend.

41 Voor zover de verplichting om enkel rekening te houden met het voorgaande kalenderjaar een dergelijk gevolg heeft, kan zij niet op grond van de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn worden gerechtvaardigd.

42 De verwijzende rechter vraagt zich in de tweede plaats af welke invloed het beginsel van fiscale neutraliteit op het hoofdgeding heeft, gelet op het feit dat uit § 4, punt 18, UStG, die uitsluitend geldt voor de elf instellingen die in artikel 23 UStDV zijn opgesomd, volgt dat de vrijstelling van prestaties als die welke Zimmermann verstrekt, niet is onderworpen aan de voorwaarde die in het hoofdgeding aan de orde is.

43 Uit de in de punten 22 en 23 van dit arrest aangehaalde rechtspraak vloeit namelijk voort dat de inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit bij de omzetting van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn in beginsel verlangt dat alle andere dan publiekrechtelijke instellingen gelijk worden behandeld voor zover het gaat om de erkenning ervan voor het verstrekken van gelijksoortige prestaties (zie eveneens naar analogie met artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, reeds aangehaalde arresten L.u.P., punt 50, en CopyGene, punt 71).

44 Volgens de Duitse regering draait het in de bijzondere context van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn om de gelijke behandeling bij de erkenning van organisaties als instellingen van sociale aard, die ertoe strekt om hen gelijk te stellen aan publiekrechtelijke instellingen. Vanuit dit oogpunt is deze regering van mening dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet aldus mag worden opgevat dat gelijke diensten gelijk moeten worden belast, maar dat het in die zin moet worden begrepen dat identieke belastingplichtigen dezelfde voorwaarden moeten vervullen om te worden vrijgesteld.

45 De Duitse regering betoogt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde, met inbegrip van inzonderheid de tweederdedrempel, moet garanderen dat de betrokken verstrekker daadwerkelijk een sociale instelling is, en ervoor moet zorgen dat deze instelling wordt gelijkgesteld aan publiekrechtelijke instellingen. Aangezien § 4, punt 18, UStG daarentegen – anders dan punt 16 van deze bepaling – uitsluitend ziet op rechtspersonen zonder winstoogmerk die officieel als instellingen van sociale aard zijn erkend, is deze regering van mening dat de Duitse regeling identieke belastingplichtigen niet verschillend behandelt, maar enkel verschillende voorwaarden voor de erkenning als instelling van sociale aard stelt aan verschillende belastingplichtigen die zich in omstandigheden bevinden die zowel rechtens als feitelijk verschillen.

46 In dit verband zij eraan herinnerd dat het begrip „neutraliteit” in btw-zaken in verschillende betekenissen wordt gebruikt.

47 Enerzijds heeft het Hof onder verwijzing naar het feit dat de bij de Zesde richtlijn ingestelde aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw, geoordeeld dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten beoogt te waarborgen, op voorwaarde dat deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie met name in die zin arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 27, en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 38).

48 Anderzijds blijkt uit vaste rechtspraak dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie met name arresten van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis, C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punt 24, en 10 november 2011, Rank Group, C-259/10 en C-260/10, Jurispr. blz. I-10947, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 In casu is deze laatste betekenis van het begrip „neutraliteit” relevant. Zoals blijkt uit de in punt 22 van dit arrest vermelde rechtspraak, moeten bij de uitlegging van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn het beginsel van fiscale neutraliteit en het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, namelijk gezamenlijk worden toegepast (zie eveneens in die zin arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, punt 45).

50 In dat verband zij eraan herinnerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit als bijzondere uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel op het niveau van het afgeleide Unierecht en binnen de specifieke sector van de fiscaliteit (zie in die zin arrest NCC Construction Danmark, reeds aangehaald, punt 44) geen regel van primair recht is waaraan de geldigheid van een vrijstelling als bedoeld in artikel 13 van de Zesde richtlijn kan worden getoetst. De werkingssfeer van een dergelijke vrijstelling kan evenmin bij ontbreken van een duidelijke bepaling op grond van dit beginsel worden uitgebreid (zie in die zin reeds aangehaalde arresten VDP Dental Laboratory, punten 35-37, en Deutsche Bank, punt 45).

51 De activiteiten van algemeen belang die van btw moeten worden vrijgesteld, die welke door de lidstaten kunnen worden vrijgesteld en die waarvoor dit niet mogelijk is, alsook de voorwaarden die de lidstaten kunnen stellen aan de activiteiten die kunnen worden vrijgesteld, zijn namelijk gedefinieerd in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn (zie arresten van 3 april 2003, Hoffmann, C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 38, en 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Jurispr. blz. I-7821, punt 38).

52 Bijgevolg staat het beginsel van fiscale neutraliteit bijvoorbeeld niet in de weg aan het feit dat publiekrechtelijke instellingen niet als instellingen van sociale aard hoeven te worden erkend om in aanmerking te komen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling, terwijl een dergelijke erkenning wel wordt vereist voor andere dan publiekrechtelijke instellingen.

53 Uit de punten 43 en 52 van dit arrest blijkt namelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit in het kader van de vrijstelling van artikel 13, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vereist dat de betrokken instellingen, wat de erkenning ervan als instellingen van sociale aard betreft, gelijk worden behandeld ten opzichte van alle andere dan publiekrechtelijke instellingen en niet ten opzichte van publiekrechtelijke instellingen.

54 Zoals de Duitse regering ter terechtzitting voor het Hof heeft bevestigd, vallen de in § 4, punt 18, UStG bedoelde instellingen, die uitputtend zijn opgesomd in artikel 23 UStDV, evenwel evenals de belastingplichtigen waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde van toepassing is, niet onder het publiekrecht maar onder het privaatrecht.

55 Zoals de Duitse regering in wezen stelt, kan het beginsel van fiscale neutraliteit zich als zodanig niet ertegen verzetten dat de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling op grond van de krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van deze richtlijn toegekende bevoegdheid wordt geweigerd aan instellingen die, zoals verzoekster in het hoofdgeding, systematisch het maken van winst beogen.

56 Uit de aan het Hof verstrekte informatie blijkt echter geenszins dat de Bondsrepubliek Duitsland, door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde te stellen, deze bevoegdheid heeft uitgeoefend. Deze voorwaarde om in aanmerking te komen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling heeft integendeel juist betrekking op de erkenning van commerciële instellingen met een winstoogmerk als instellingen van sociale aard.

57 Daarenboven heeft het Hof, op basis van de in punt 22 van dit arrest uiteengezette uitleggingsregels (zie met name arrest van 28 januari 2010, Eulitz, C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak), met betrekking tot het in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend” reeds geoordeeld dat dit begrip in beginsel voldoende ruim is om ook natuurlijke personen en

particuliere entiteiten met winstoogmerk te omvatten (zie arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 17; reeds aangehaalde arresten Hoffmann, punt 24, en Kingscrest Associates en Montecello, punten 35 en 47, alsook arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C-492/08, Jurispr. blz. I-5471, punten 36 en 37).

58 In deze omstandigheden kan de nationale wettelijke regeling bij de omzetting van de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling geen voorwaarden stellen die inhoudelijk verschillen naargelang zij gelden voor entiteiten met een winstoogmerk of voor rechtspersonen zonder winstoogmerk die onder § 4, punt 18, UStG vallen.

59 Bijgevolg staat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, in de weg aan een drempel zoals de tweederdedrempel, voor zover deze met het oog op de erkenning van de in deze bepaling bedoelde „sociale aard” op bepaalde privaatrechtelijke belastingplichtigen wordt toegepast maar niet op andere, en dit voor in wezen identieke prestaties.

60 Volledigheidshalve zij eraan herinnerd dat het aan de verwijzende rechter staat om aan de hand van alle concrete elementen van het hem voorgelegde geschil te beoordelen of aan de vereisten van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn is voldaan.

61 Ongeacht welke uitlegging aan de uitdrukking „nauw samenhangen” in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn wordt gegeven, moet dus in herinnering worden gebracht dat artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, van deze richtlijn hoe dan ook als voorwaarde voor de vrijstelling stelt dat de betrokken leveringen van goederen of de betrokken diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen (zie arrest Stichting Kinderopvang Enschede, reeds aangehaald, punt 25). Het staat aan de verwijzende rechter om vast te stellen of alle door Zimmermann verstrekte prestaties onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen als bedoeld in artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (zie naar analogie arrest Horizon College, reeds aangehaald, punten 38-41).

62 Voorts bepaalt artikel 13, A, lid 2, sub b, tweede streepje, van de Zesde richtlijn dat diensten en leveringen van goederen niet in aanmerking komen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van deze richtlijn bedoelde vrijstelling indien 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 die aan de btw zijn onderworpen.

63 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, uitgelegd in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, zich ertegen verzet dat aan de btw-vrijstelling van ambulante zorgprestaties van commerciële verstrekkers een voorwaarde wordt verbonden als in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de kosten van deze zorgprestaties in het voorgaande kalenderjaar in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels moeten zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand, wanneer deze voorwaarde geen gelijke behandeling kan verzekeren, voor zover het gaat om de erkenning van andere dan publiekrechtelijke instellingen als instellingen van sociale aard in de zin van deze bepaling.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

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, uitgelegd in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, verzet zich ertegen dat aan de vrijstelling van ambulante zorgprestaties van commerciële verstrekkers van de belasting over de toegevoegde waarde een voorwaarde wordt verbonden als in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de kosten van deze zorgprestaties in het voorgaande kalenderjaar in ten minste twee derde van de gevallen geheel of grotendeels moeten zijn gedragen door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand, wanneer deze voorwaarde geen gelijke behandeling kan verzekeren, voor zover het gaat om de erkenning van andere dan publiekrechtelijke instellingen als instellingen van sociale aard in de zin van deze bepaling.

ondertekeningen