CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 oktober 2016 [1]

Zaak C-274/15

Europese Commissie
tegen

Groothertogdom Luxemburg

„Belastingrecht — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG — Vrijstelling voor diensten verleend door bepaalde groeperingen aan hun leden — Diensten die direct nodig zijn voor een vrijgestelde of niet-belaste activiteit — Btw-aftrek voor leden van een groepering — Op eigen naam maar voor rekening van de groepering handelende leden”

I – **Inleiding**

1. Het onderhavige beroep van de Europese Commissie tegen het Groothertogdom Luxemburg is gericht tegen een aantal btw-bepalingen in het Luxemburgse recht die verband houden met de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn”). [3] Deze vrijstelling berust op de beslissing van de Uniewetgever om ondernemingen die vrijgestelde diensten verrichten, zoals ziekenhuizen, artsen of scholen, in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting toe te kennen. Anders gezegd, de outputprestaties van die ondernemingen zijn niet belast, terwijl op hun inputprestaties btw blijft drukken. De aan de eindverbruiker geleverde prestatie is zodoende slechts ten dele vrijgesteld, aangezien de niet-aftrekbare btw in de regel bij de bepaling van de prijs wordt meegerekend en zo indirect voor rekening van de ontvanger komt.

2. Wanneer een dergelijke onderneming zou overgaan tot inkoop van (belaste) onderdelen van haar prestaties die zij ook zelf zou kunnen verzorgen, kan de niet-aftrekbaarheid van de voorbelasting negatief doorwerken op de prijsvorming, namelijk tot het beloop van de niet-aftrekbare btw. De betrokken onderneming heeft er dan ook in de regel economisch belang bij om deze prestaties zelf te leveren en niet belast in te kopen bij andere ondernemingen. Door de vrijstelling zonder aftrekrecht wordt de onderneming die vrijgestelde diensten verricht in het bestaande btw-stelsel behandeld als een eindverbruiker, die evenmin btw verschuldigd is, maar ook geen voorbelasting kan aftrekken, zelfs als hij onder bezwarende titel diensten verricht of goederen verkoopt.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB 2006, L 347, blz. 1.

3 — In de afgelopen decennia heeft het Hof zich slechts driemaal over deze vrijstelling en de talrijke toepassingsvoorwaarden ervan gebogen [arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), en 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713)]. Momenteel zijn echter dienaangaande vier zaken aanhangig bij het Hof. Naast de onderhavige gaat het om de zaken C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) en C-616/15 (Commissie/Duitsland).

3. Daar er echter ook voor ondernemingen die vrijgestelde diensten verrichten, situaties kunnen bestaan waarin het economisch zinvol of zelfs noodzakelijk is om afzonderlijke prestatieonderdelen niet alleen, maar samen met andere, eveneens vrijgestelde ondernemingen te verrichten (bijvoorbeeld de gedeelde exploitatie van zware medische apparatuur door verschillende artsen met een eigen praktijk), voorziet artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook in een vrijstelling voor deze diensten van de groepering aan haar leden. In dat geval is de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting niet van invloed op de prijs en komt de btw-vrijstelling volledig ten goede van de eindverbruiker, ongeacht of de dienst door de vrijgestelde onderneming alleen of samen met andere vrijgestelde ondernemingen wordt verricht.

4. In de onderhavige zaak moet nu worden beoordeeld of het Groothertogdom Luxemburg de mededinging heeft verstoord doordat het bij de omzetting van deze vrijstelling en andere relevante bepalingen van het btw-recht van de Unie te ver is gegaan in het streven tegemoet te komen aan de economische belangen van zijn ondernemingen.

II – **Toepasselijke bepalingen**

Unierecht

5. In artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt het concept van de belasting over de toegevoegde waarde als volgt omschreven:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

6. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Volgens het bepaalde onder a) van dat lid geldt hetzelfde voor de „levering van goederen".

7. Krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn dienen de lidstaten vrijstelling te verlenen voor de volgende handelingen:

„diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden".

8. Met betrekking tot de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de elementen van de prijs van een handeling zijn belast (voorbelasting), bepaalt artikel 168 van de btw-richtlijn het volgende:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[…]"

9. Wat betreft de procedure voor de aftrek van voorbelasting bepaalt artikel 178 van de btw-richtlijn [4]:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, punt a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[…]"

10. Tot slot bevat de btw-richtlijn nog specifieke bepalingen inzake de koop en verkoop in commissie, die in casu een rol spelen. Het gaat enerzijds om artikel 14, lid 2, waarin de volgende regeling voor de levering van goederen is vastgesteld:

„2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[…]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie."

11. Anderzijds bepaalt artikel 28 van de btw-richtlijn met betrekking tot diensten:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht."

12. Alle wezenlijke bepalingen maakten reeds deel uit van 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 [5] (hierna: „Zesde richtlijn"), die bij de btw-richtlijn opnieuw werd gecodificeerd. De desbetreffende rechtspraak van het Hof moet daarom in de onderhavige zaak eveneens in aanmerking worden genomen.

Luxemburgs recht

13. Artikel 44, lid 1, onder y), van de wet van 12 februari 1979 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „Luxemburgse btw-wet") bevat een vrijstellingsbepaling die identiek is aan de Franstalige versie van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

14. Ter precisering van de toepassing van deze vrijstelling werd de groothertogelijke verordening van 21 januari 2004 betreffende de btw-vrijstelling van diensten verleend door zelfstandige groeperingen aan hun leden (hierna: „Luxemburgse verordening") vastgesteld.

4 — In de versie die van kracht was vóór de wijziging bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft (PB 2010, L 189, blz. 1), die volgens artikel 2, lid 1, tweede alinea, pas met ingang van 1 januari 2013 moest worden toegepast en derhalve niet van belang is voor de onderhavige zaak.

5 — PB 1977, L 145, blz. 1.

15. Volgens artikel 1 van de Luxemburgse verordening moet een zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 44, lid 1, onder y), van de Luxemburgse btw-wet ofwel rechtspersoonlijkheid bezitten (punt a) of tegenover haar leden of derden op eigen naam handelen (punt b). Bij groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012 is deze bepaling aangevuld met een tweede alinea, volgens welke de verordening niet van toepassing is op zelfstandige groeperingen die diensten verlenen die, in het geval van een of meer leden, hoofdzakelijk ertoe dienen belaste handelingen te verrichten.

16. In artikel 2 van de Luxemburgse verordening zijn voorwaarden vastgesteld voor de vrijstelling overeenkomstig artikel 44, lid 1, onder y), van de Luxemburgse btw-wet. De eerste volzin van punt a) van die bepaling schrijft voor dat de activiteit van de groepering uitsluitend diensten mag omvatten die direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteit van de leden. Voorts moet ofwel de activiteit van de leden zijn vrijgesteld van de btw, ofwel mogen de leden zelf niet belastingplichtig zijn voor die activiteit. Overeenkomstig de tweede volzin van punt a) wordt deze voorwaarde echter ook vervuld wanneer personen in het kader van hun vrijgestelde of niet aan de btw onderworpen activiteit mede belaste handelingen verrichten, mits deze niet meer dan 30 % van de totale omzet uitmaken. Artikel 3 van de Luxemburgse verordening bevat nadere bepalingen met betrekking tot deze omzetdrempel, volgens welke die drempel onder bepaalde omstandigheden met 50 % mag worden overschreden.

17. Volgens artikel 4 van de Luxemburgse verordening hebben deze personen tevens recht op aftrek van de btw die aan *de groepering* in rekening is gebracht voor de aan haar geleverde prestaties. Volgens circulaire nr. 707 van 29 januari 2004 (hierna: „Luxemburgse circulaire"), die vooral regelt welke documentatie de leden in dit verband moeten bijhouden, is deze overdracht van het aftrekrecht bedoeld om de fiscale neutraliteit te waarborgen.

18. Ten slotte heeft ook een nota van 18 december 2008 van de btw-werkgroep binnen het Comité d'Observation des Marchés [CObMa (comité voor markttoezicht)], die blijkens de tekst ervan in overleg met de Administration de l'Enregistrement et des Domaines (de Luxemburgse belastingdienst) is opgesteld, betrekking op de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen (hierna: „CObMa-nota"). De nota gaat onder meer in op de vraag welke persoon moet worden vermeld op de factuur van een derde voor gemeenschappelijke uitgaven, wanneer de groepering als zodanig geen rechtspersoonlijkheid heeft. In dit verband specificeert de nota dat indien een lid op eigen naam maar voor rekening van de groepering prestaties van derden inkoopt, de facturering van de gezamenlijke uitgaven aan de groepering een handeling is die buiten de btw-sfeer valt.

III – **Voorgeschiedenis van het geding**

19. Bij schrijven van 7 april 2011 heeft de Commissie het Groothertogdom Luxemburg meegedeeld dat zij twijfelde aan de verenigbaarheid met het Unierecht van een aantal Luxemburgse bepalingen die in het kader van de omzetting van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn waren vastgesteld.

20. In haar met redenen omklede advies van 27 januari 2012 gaf de Commissie te kennen dat die twijfels niet waren ontzenuwd en verzocht zij het Groothertogdom Luxemburg om binnen twee maanden de nodige stappen te zetten om zijn wetgeving aan te passen aan de vereisten van het Unierecht.

21. Ten eerste hield het Groothertogdom Luxemburg zich volgens haar niet aan artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in zoverre de Luxemburgse vrijstelling ook van toepassing is op gevallen waarin de groepering een dienst verricht die *niet* direct nodig is voor de uitoefening van een vrijgestelde of niet aan de belasting onderworpen activiteit van een lid. Ten tweede strookt het niet met artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn wanneer aan de leden van een groepering een aftrekrecht wordt verleend voor inputprestaties die niet aan de leden, maar aan de groepering zijn geleverd en aan deze in rekening zijn gebracht. Ten derde moeten volgens de

Commissie gevallen waarin een dienst of levering door een lid voor rekening van de groepering is afgenomen, overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van de btw-richtlijn worden behandeld alsof er sprake is van twee opeenvolgende handelingen, die wel degelijk voor de btw in aanmerking moeten worden genomen.

IV – **Procedure bij het Hof**

22. Nadat het Groothertogdom Luxemburg niet binnen de gestelde termijn gevolg had gegeven aan het verzoek van de Commissie, stelde de Commissie op 8 juni 2015 krachtens artikel 258, tweede alinea, VWEU beroep in bij het Hof. Zij verzoekt het Hof:

— vast te stellen dat het Groothertogdom Luxemburg, door het btw-stelsel met betrekking tot zelfstandige groeperingen in te richten op de wijze als bepaald in artikel 44, lid 1, onder y), van de Luxemburgse btw-wet, in de artikelen 1 tot en met 4 van de Luxemburgse verordening en in de Luxemburgse circulaire, voor zover deze de artikelen 1 tot en met 4 van de Luxemburgse verordening toelicht, en in de CObMa-nota, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten ingevolge de btw-richtlijn, inzonderheid artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), alsook artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van die richtlijn;

— het Groothertogdom Luxemburg in de kosten te verwijzen.

23. Het Groothertogdom Luxemburg verzoekt het Hof:

— het beroep van de Commissie gedeeltelijk niet-ontvankelijk en voor het overige ongegrond te verklaren, subsidiair het beroep in zijn geheel ongegrond te verklaren;

— de Commissie in de kosten te verwijzen.

24. Partijen hebben hun standpunten voor het Hof eerst schriftelijk uiteengezet en zijn vervolgens gehoord ter terechtzitting van 30 juni 2016.

V – **Beoordeling**

A – *Eerste middel: gebruik van de diensten door leden van de groepering*

25. Met haar eerste middel stelt de Commissie schending van artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

26. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn moeten in beginsel alle door belastingplichtigen verrichte diensten worden onderworpen aan de btw. Weliswaar voorziet artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in een vrijstelling voor diensten die zelfstandige groeperingen leveren aan hun leden. Deze vrijstelling geldt echter alleen wanneer onder meer aan de voorwaarde is voldaan dat de diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van een activiteit van de leden die is vrijgesteld of niet is onderworpen aan btw.

27. Volgens de Commissie is echter de vrijstelling van artikel 44, lid 1, onder y), van de Luxemburgse btw-wet op grond van artikel 2, onder a), en artikel 3 van de Luxemburgse verordening ook van toepassing wanneer de door de groepering verrichte diensten gebruikt worden voor de *belaste* activiteit van een lid, voor zover de met de belaste activiteit behaalde omzet niet meer dan 30 % of, in bepaalde gevallen, niet meer dan 45 % van de totale omzet bedraagt.

1. Ontvankelijkheid van het eerste middel

28. Het Groothertogdom Luxemburg acht het eerste middel niet-ontvankelijk.

29. Het stelt zich ten eerste op het standpunt dat de Commissie het voorwerp van de procedure met haar eerste middel heeft uitgebreid ten opzichte van haar met redenen omklede advies. In dit advies had zij alleen bezwaar gemaakt tegen het feit dat de vrijstelling ook geldt voor door groeperingen verrichte diensten die primair of uitsluitend nodig zijn voor de uitvoering van belaste handelingen van de leden, terwijl zij zich in haar verzoekschrift niet tot deze grief beperkt. Volgens Luxemburg betwist de Commissie nu in het algemeen dat door groeperingen verrichte diensten die verband houden met belaste handelingen van leden, van de btw mogen worden vrijgesteld.

30. Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een beroep krachtens artikel 258 VWEU afgebakend door het met redenen omklede advies van de Commissie, zodat het beroep op dezelfde gronden en middelen dient te berusten als dat advies.[6] Wel is het toegestaan dat de Commissie haar aanvankelijke grieven in het verzoekschrift preciseert, op voorwaarde dat het voorwerp van het geschil daardoor niet wordt verruimd.[7]

31. Uit het met redenen omklede advies van de Commissie komt duidelijk naar voren dat in het Luxemburgse recht volgens haar niet is voldaan aan de voorwaarde van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn dat de groepering diensten moet verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van een activiteit van haar leden welke is vrijgesteld of waarvoor deze niet belastingplichtig zijn.[8] Voor zover de Commissie ten aanzien van dit geschilpunt in haar verzoekschrift uitdrukkelijk stelt dat de Luxemburgse bepalingen in alle gevallen waarin de diensten worden verleend voor een belaste handeling van een lid, een inbreuk op de Uniewetgeving inhouden, is er daarom sprake van een toegestane precisering van de eerder geformuleerde grief.

32. Bovendien stelt het Groothertogdom Luxemburg dat de Commissie met haar gedrag in de precontentieuze fase inbreuk heeft gemaakt op het in artikel 4, lid 3, VEU vervatte beginsel van loyale samenwerking. In reactie op de eerste grief van het met redenen omklede advies had het Groothertogdom de Commissie – na het verstrijken van de door de Commissie in het advies gestelde termijn – in kennis gesteld van een aanvulling op artikel 1 van de Luxemburgse verordening.[9] De Commissie heeft echter gedurende de 18 maanden voorafgaand aan de aankondiging van haar beroep geen bezwaren geuit met betrekking tot deze aanvulling.

33. Volgens vaste rechtspraak staat het in beginsel aan de Commissie om te bepalen op welk tijdstip zij een beroep wegens niet-nakoming instelt.[10] In casu zijn er geen aanwijzingen dat er sprake is van een uitzonderingssituatie waarin de Commissie door haar gedrag in de precontentieuze fase de rechten van verdediging van het Groothertogdom Luxemburg zou kunnen hebben geschonden. In het bijzonder is de Commissie niet verplicht om zich, alvorens beroep in te stellen, uit te laten over corrigerende maatregelen die door de betrokken lidstaat pas na het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn zijn genomen. Voor de vraag of er sprake is van niet-nakoming van de Verdragen, en dus voor de gegrondheid van het beroep, is namelijk uitsluitend de rechtstoestand in de betrokken lidstaat aan het einde van die termijn van belang.[11]

6 — Zie onder meer arresten van 15 december 1982, Commissie/Denemarken (211/81, EU:C:1982:437, punt 14); 26 april 2005, Commissie/Ierland (C-494/01, EU:C:2005:250, punt 35), en 16 april 2015, Commissie/Duitsland (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 19).

7 — Zie arresten van 11 september 2001, Commissie/Ierland (C-67/99, EU:C:2001:432, punt 23); 19 december 2013, Commissie/Polen (C-281/11, EU:C:2013:855, punt 88), en 16 april 2015, Commissie/Duitsland (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 19).

8 — Zie de punten 20 en 21 alsook de punten 68 en 69 van het met redenen omklede advies.

9 — Zie hierboven, punt 15.

10 — Zie onder meer arresten van 10 december 1968, Commissie/Italië (7/68, EU:C:1968:51, blz. 642); 1 juni 1994, Commissie/Duitsland (C-317/92, EU:C:1994:212, punt 4), en 16 april 2015, Commissie/Duitsland (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 14).

11 — Zie onder meer arresten van 10 september 1996, Commissie/Duitsland (C-61/94, EU:C:1996:313, punt 42); 26 april 2005, Commissie/Ierland (C-494/01, EU:C:2005:250, punt 29), en 26 mei 2016, Commissie/Griekenland (C-244/15, EU:C:2016:359, punt 47).

34. Het eerste middel is dus ontvankelijk.

2. Gegrondheid van het eerste middel

35. Het Groothertogdom Luxemburg betoogt subsidiair dat het eerste middel ongegrond is.

36. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is volgens het Groothertogdom namelijk van toepassing op groeperingen waarvan de leden naast een vrijgestelde of niet aan btw onderworpen activiteit ook een belaste activiteit uitoefenen. De diensten die een groepering verleent zijn uit de aard der zaak algemene kosten van een lid, die niet aan een bepaalde activiteit van het betrokken lid kunnen worden toegerekend. Indien in deze context alleen diensten moeten worden vrijgesteld die uitsluitend verband houden met vrijgestelde of niet aan btw onderworpen activiteiten, heeft de vrijstelling volgens Luxemburg geen enkele praktische betekenis.

37. Daarnaast is het beroep van het Groothertogdom op de aanvulling van artikel 1 van de Luxemburgse verordening met een tweede alinea [12] niet van belang voor het onderhavige beroep. Bepalend voor de beoordeling ervan is de toestand van het Luxemburgse recht eind maart 2012, bij het verstrijken van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn. [13] De bedoelde bepaling is echter pas op 7 augustus 2012 ingevoerd.

38. Vervolgens moeten bij de beoordeling van het eerste middel twee voorwaarden worden onderscheiden die uitdrukkelijk uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn kunnen worden opgemaakt.

39. Ten eerste wordt de vrijstelling verleend op voorwaarde dat de leden van de groepering een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

40. Ten tweede moet elke dienst, om in aanmerking te komen voor vrijstelling, daarnaast direct nodig zijn voor de uitoefening van een vrijgestelde activiteit of een activiteit van een lid waarvoor het niet belastingplichtig is. Indien een lid van een groepering naast een vrijgestelde ook een belaste activiteit uitoefent, kunnen ten behoeve van dat lid verrichte diensten van de groepering dus weliswaar zijn vrijgesteld van btw, maar alleen op voorwaarde dat de diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van zijn vrijgestelde activiteit, en niet van zijn belaste activiteit.

41. Wat deze tweede, aanvullende voorwaarde betreft, is er geen reden om bij de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn af te wijken van de duidelijke bewoordingen ervan. In dit verband heeft het Hof namelijk reeds, kort gezegd, geoordeeld dat een uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn die verder reikt dan de uitdrukkelijke bewoordingen ervan, gezien de noodzaak van een strikte uitlegging van de in het kader van het btw-recht vastgestelde vrijstellingen onverenigbaar is met de strekking van die bepaling. [14]

42. Een strikte uitlegging van de btw-vrijstellingen mag er evenwel niet toe leiden dat zij geen effect meer sorteren of in de praktijk vrijwel onmogelijk toe te passen zijn. [15] Hiervan is in het onderhavige geval echter geen sprake. Anders dan het Groothertogdom Luxemburg stelt, zijn de door een groepering aan haar leden verleende diensten niet noodzakelijkerwijs toerekenbaar aan hun algemene

12 — Zie hierboven, punt 15.

13 — Zie hierboven, punt 33.

14 — Arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punten 13 en 14), met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.

15 — Zie arresten van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 62), en 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30), allebei met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn; zie daarnaast met betrekking tot andere vrijstellingen de arresten van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16), en 9 december 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punt 68).

kosten en dus aan hun activiteiten als geheel. Dit is alleen het geval wanneer een lid taken die tot zijn algemene administratieve werkzaamheden behoren, zoals de boekhouding, door de groepering laat verrichten. Een lid kan echter ook andere activiteiten die uitsluitend en direct verband houden met zijn vrijgestelde activiteit, zoals de exploitatie van zware medische apparatuur, toevertrouwen aan een groepering.

43. Aangezien artikel 2, onder a), van de Luxemburgse verordening ook in vrijstelling voorziet in gevallen waarin de dienst niet direct nodig is voor de uitoefening van de vrijgestelde of niet-belaste activiteit van een lid, is die bepaling dus in strijd met artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

44. Het eerste middel van de Commissie is derhalve gegrond.

B – *Tweede middel: btw-aftrek door leden van een groepering*

45. Met haar tweede middel stelt de Commissie schending van artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

46. Overeenkomstig artikel 4 van de Luxemburgse verordening hebben leden van een groepering die een belaste activiteit uitoefenen, recht op aftrek van de voorbelasting over inputprestaties die niet zijn geleverd aan het lid, maar aan de groepering voor de uitoefening van haar activiteit. Volgens de bepalingen van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof geniet echter alleen de groepering een dergelijk aftrekrecht, dat niet kan worden overgedragen aan de leden van de groepering. Daarnaast is de uitoefening van het aftrekrecht in artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn afhankelijk gesteld van het bezit van een factuur die is opgemaakt op naam van degene die de aftrek wenst toe te passen, en niet op naam van een andere persoon, zoals in dit geval de groepering.

47. Het Groothertogdom Luxemburg beroept zich in zijn verweer op de bewoordingen van de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Overeenkomstig die bewoordingen gaat het bij de uitgaven van de groepering niet om eigen uitgaven, maar om „gezamenlijke uitgaven" van de leden ervan. Volgens het arrest PPG Holdings[16] is het voor het aftrekrecht uiteindelijk bepalend wie de betrokken kosten draagt, en dat zijn in dit geval de leden. Bovendien zou het onverenigbaar zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit indien de leden geen aftrekrecht wordt toegekend, aangezien de groepering als zodanig geen voorbelasting in aftrek kan brengen.

48. Voorts maakt het Groothertogdom Luxemburg een vergelijking met de gemeenschappelijke eigendom van een pand. Ook in dat geval hebben de afzonderlijke mede-eigenaars recht op aftrek van de btw voor inputprestaties die ten behoeve van de gemeenschap als geheel worden verricht.

49. Het verweer van het Groothertogdom Luxemburg lijkt op de opvatting te berusten dat een groepering als zodanig geen belastingplichtige is, maar als het ware „transparant" is. In die visie worden de door de groepering ontvangen inputprestaties vanuit het oogpunt van de btw rechtstreeks aan de leden geleverd. Een groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn – daar is de gewraakte regeling inzake btw-aftrek immers uitsluitend op gericht – moet echter juist een belastingplichtige zijn als bedoeld in artikel 9 van de btw-richtlijn.

16 — Arrest van 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

50. Het Hof heeft namelijk met betrekking tot artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn reeds in wezen vastgesteld dat een uitlegging van deze bepaling die verder reikt dan de uitdrukkelijke bewoordingen ervan, onverenigbaar is met de strekking van die bepaling.[17] Uit die bewoordingen nu komt naar voren dat de „zelfstandige" groepering als zodanig de diensten verricht en daarom voor de btw moet worden onderscheiden van haar leden. Daar de vrijstelling dus alleen van toepassing is op diensten die door de groepering zelf worden verricht, moet zij belastingplichtige zijn in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Anders zou er overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn helemaal geen sprake zijn van belaste diensten van de groepering die kunnen worden vrijgesteld van btw. Volgens die bepaling zijn namelijk alleen diensten belastbaar die door „een als zodanig handelende belastingplichtige" worden verricht.

51. Een andere opvatting zou betekenen dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook van toepassing is op diensten die leden van een – in dat geval vanuit het oogpunt van de btw – groepering elkaar onderling verlenen. Hierdoor zou de draagwijdte van deze vrijstelling echter aanzienlijk worden verruimd en zouden, al naargelang de definitie van „groepering", bijvoorbeeld ook diensten zijn vrijgesteld die tot een concern behorende vennootschappen elkaar onderling verlenen. Dit zou weliswaar nog te verenigen zijn met de strekking van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, aangezien die bepaling volgens de rechtspraak van het Hof ten doel heeft te voorkomen „dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt".[18] Een dergelijke uitlegging zou evenwel niet alleen in strijd zijn met de bewoordingen van de vrijstellingsbepaling, zoals hierboven uiteengezet, maar ook met artikel 11 van de btw-richtlijn, dat voor concerns in een aparte regeling met andere voorwaarden voorziet, en met het inmiddels in vaste rechtspraak benadrukte algemene beginsel van strikte uitlegging van de btw-vrijstellingen.[19]

52. Al met al moet een zelfstandige groepering in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, die als zodanig de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, worden onderscheiden van een verzameling personen die slechts gemeenschappelijk handelt, maar geen zelfstandige belastingplichtige vormt. Dit laatste is mogelijk het geval bij verenigingen van eigenaars, die het Groothertogdom Luxemburg ter vergelijking heeft genoemd. In deze situatie is er dan slechts sprake van gemeenschappelijk handelen van de leden.[20]

53. Indien echter de groepering waarop de gewraakte regeling is gericht, een ten opzichte van de leden ervan zelfstandige belastingplichtige is, kan zij ook alleen zelf gerechtigd zijn tot aftrek van de voorbelasting over de door haar ontvangen inputprestaties. Overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn heeft een belastingplichtige namelijk alleen recht op aftrek van de btw „voor de goederenleveringen of de diensten die […] voor *hem* [zijn] verricht"[21].

17 — Arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punten 13 en 14) met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn.

18 — Arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

19 — Zie onder meer arresten van 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19); 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punt 25), en 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 18).

20 — Zie dienaangaande het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punten 54-56); zie daarnaast meer algemeen met betrekking tot de btw-rechtelijke verhouding tussen een vennootschap en haar vennoten en de hoedanigheid van belastingplichtige de arresten van 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), en 18 oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Cursivering toegevoegd.

54. Zoals onder meer uit het door het Groothertogdom Luxemburg aangehaalde arrest PPG Holdings blijkt, kan er nog steeds sprake zijn van een inkoop van dergelijke inputprestaties ten eigen behoeve wanneer de belastingplichtige diensten inkoopt die ook ten goede komen aan een derde. [22] Daaruit volgt echter niet dat iemand die niet om deze prestaties heeft gevraagd en voor wie ze dus niet overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn zijn verricht, aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting.

55. Tot slot is de gewraakte regeling van artikel 4 van de Luxemburgse verordening ook niet noodzakelijk om het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen. In zijn betekenis van neutraliteit ten aanzien van de belastingdruk [23] waarborgt dit beginsel namelijk slechts dat belastingplichtigen wier activiteit als zodanig is onderworpen aan de btw, geheel worden ontlast van de in het kader van al hun economische activiteiten verschuldigde of voldane btw [24]. Dienovereenkomstig kan de groepering geen aanspraak maken op aftrek van voorbelasting voor zover zij overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vrijgestelde diensten verleent aan haar leden. Indien zij echter diensten voor de belaste activiteit van haar leden verricht, zijn deze niet vrijgesteld krachtens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. [25] In de laatstgenoemde situatie heeft de groepering overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn evenzo recht op aftrek van voorbelasting voor haar ontvangen prestaties als de leden voor de diensten die zij ontvangen van de groepering.

56. Aldus moet worden vastgesteld dat er sprake is van schending van artikel 168, onder a). Het daarnaast door de Commissie aangevoerde artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn heeft in zoverre geen zelfstandige betekenis, maar slechts een programmatisch karakter.

57. Voorts is er geen sprake van een bijkomende schending door het Groothertogdom Luxemburg van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn.

58. Volgens artikel 178, onder a), moet een belastingplichtige voor de uitoefening van het aftrekrecht van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn weliswaar in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur. Anders dan de Commissie betoogt, kan uit die artikelen echter niet worden opgemaakt dat de factuur moet zijn gesteld op de naam van de belastingplichtige die bij de belastingdienst om aftrek verzoekt. Artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn bepaalt alleen dat de naam van de afnemer van de prestatie op de factuur moet zijn vermeld.

59. Het Luxemburgse recht wijkt hiervan niet af doordat het de leden van een groepering een aftrekrecht verleent waarop zij krachtens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn geen aanspraak kunnen maken. Met andere woorden: indien als afnemer de betrokken groepering op de factuur is vermeld, is er geen verkeerde naam aangegeven, maar valt uit de correcte naam omgekeerd op te maken dat het betrokken lid van de groepering geen aftrekrecht heeft omdat het niet de afnemer van de prestatie is. Indien het Groothertogdom Luxemburg in plaats daarvan zou bepalen dat het betrokken lid als onjuiste afnemer van de dienst op de factuur moet worden vermeld, zou dit in strijd zijn met artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn.

60. Het tweede middel is derhalve alleen gegrond voor zover het schending van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn betreft.

22 — Zie arrest van 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punten 19-29).

23 — Zie met betrekking tot de verschillende betekenissen van dit beginsel het arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punten 46-48), alsook, in aanvulling daarop, de arresten van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein (C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76), en 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40).

24 — Zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19); 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 47), en 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 29).

25 — Zie hierboven, de punten 40-42.

C – Derde middel: geen belasting van prestaties van de leden aan de groepering

61. Tot slot betoogt de Commissie met haar derde middel dat er sprake is van schending van artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van de btw-richtlijn.

62. Volgens deze bepalingen is er volgens de Commissie in het geval dat een belastingplichtige als tussenpersoon op eigen naam, maar voor rekening van een ander prestaties levert aan een derde of prestaties van een derde afneemt, sprake van twee identieke, opeenvolgende btw-handelingen, namelijk tussen de opdrachtgever en de belastingplichtige enerzijds en de belastingplichtige en de derde anderzijds. Volgens de CObMa-nota wordt echter in het geval van een lid dat op eigen naam, maar voor rekening van de groepering diensten afneemt, de toerekening van de desbetreffende uitgaven aan de groepering niet in aanmerking genomen voor de btw.

1. Ontvankelijkheid van het derde middel

63. Het Groothertogdom Luxemburg betwist ook de ontvankelijkheid van het derde middel.

64. Het betoogt dat de CObMa-nota niet aan het Groothertogdom Luxemburg kan worden toegerekend. Het CObMa is een informeel privaatrechtelijk orgaan dat niet is erkend door de overheid. Het feit dat de website van de Luxemburgse belastingdienst naar de CObMa-nota verwijst, doet daaraan niets af. De verwijzing is namelijk enkel opgenomen in de rubriek „Actueel", die onder meer ook informatie over persberichten bevat.

65. De Commissie stelt daarentegen dat de Luxemburgse belastingdienst blijkens de tekst ervan coauteur van de CObMa-nota is. Volgens haar weerspiegelt de inhoud van de nota de rechtsopvatting en de praktijk van de Luxemburgse belastingdienst.

66. Aangezien het Groothertogdom Luxemburg het betoog van de Commissie dat de gewraakte inhoud van de CObMa-nota overeenkomt met de door de Luxemburgse belastingdienst gehanteerde praktijk, niet heeft betwist, hoeft niet te worden nagegaan of de nota als zodanig kan worden toegerekend aan het Groothertogdom Luxemburg. Een lidstaat kan namelijk niet alleen door de vaststelling van rechtsnormen, maar ook door zijn bestuurlijke praktijk inbreuk maken op het Unierecht.

67. Tevens kan in het midden worden gelaten of het argument van de niet-toerekenbaarheid van de nota aan het Groothertogdom, zo het al steekhoudend is, in de weg staat aan de ontvankelijkheid of de gegrondheid van het derde middel. Het derde middel is dus hoe dan ook ontvankelijk.

2. Gegrondheid van het derde middel

68. Het Groothertogdom Luxemburg betoogt dat het derde middel ongegrond is omdat het argument van de Commissie alleen doel treft wanneer de groepering als zodanig en haar leden onafhankelijk van elkaar zouden zijn. Dit is echter juist niet het geval bij een groepering die geen rechtspersoonlijkheid heeft, maar enkel op een overeenkomst tussen de leden berust. De gewraakte passage van de CObMa-nota heeft – anders dan de Commissie beweert – uitsluitend betrekking op dergelijke groeperingen. Deze groeperingen treden namelijk uitsluitend op door hun als bestuurders aangewezen leden en vormen niet noodzakelijkerwijs een van de leden gescheiden belastingplichtige. In het arrest EDM [26] is het Hof tot een vergelijkbare conclusie gekomen.

26 — Arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

69. Deze argumentatie van het Groothertogdom Luxemburg dient in haar geheel te worden verworpen. Zoals hierboven uiteengezet, heeft de CObMa-nota alleen betrekking op artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn en veronderstelt die bepaling juist dat de groepering een belastingplichtige is die onafhankelijk is van haar leden. [27]

70. Volgens artikel 14, lid 2, onder c), is er onder meer sprake van een levering van goederen indien een goed wordt overgedragen ingevolge een overeenkomst tot koop in commissie. Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht. Zoals het Hof in zijn arrest Henfling e.a. reeds met betrekking tot verkoop in commissie heeft vastgesteld, creëert artikel 28 van de btw-richtlijn de fictie van twee achtereenvolgens verrichte identieke diensten, namelijk één door de opdrachtgever aan de tussenpersoon en één door de tussenpersoon aan de afnemer. [28] Hetzelfde geldt in omgekeerde richting voor de aankoop in commissie, die aan de orde is in de CObMa-nota.

71. Uit de genoemde bepalingen volgt dus dat er bij aankoop in commissie, dat wil zeggen in het geval van een opdracht aan een inkoper om op eigen naam, maar voor rekening van de opdrachtgever, een goed of dienst te verwerven, voor de btw sprake is van de levering van een goed of een verdere dienstverlening door de inkoper aan de opdrachtgever. Hiermee is het niet verenigbaar dat de Luxemburgse belastingdienst de verhouding tussen de groepering en haar leden overeenkomstig de CObMa-nota niet in aanmerking neemt voor de btw. Voor zover de groepering de kosten van ingekochte diensten of leveringen moet vergoeden aan de leden, is er sprake van een commissieovereenkomst die onder artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van de btw-richtlijn valt.

72. De praktijk van de Luxemburgse belastingdienst, die op de door de Commissie gewraakte regeling van de CObMa-nota berust, is derhalve in strijd met artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van de btw-richtlijn, ongeacht of deze regeling betrekking heeft op alle groeperingen of – zoals het Groothertogdom Luxemburg betoogt – slechts op groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid. Het daarmee verband houdende geschil tussen partijen over de omvang van de werkingssfeer van de Luxemburgse regeling is daarom niet relevant voor de beslechting van het onderhavige geschil.

73. Het derde middel is daarom eveneens gegrond.

D – *Slotsom en kosten*

74. Bijgevolg moet het beroep van de Commissie wat betreft het eerste en het derde middel volledig gegrond, en wat betreft het tweede middel gedeeltelijk gegrond worden verklaard.

75. De beslissing over de kosten dient te worden genomen op grond van artikel 138, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof. Volgens die bepaling dragen de partijen in beginsel hun eigen kosten indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld. Gelet op de omstandigheden van de zaak dient het Groothertogdom Luxemburg echter overeenkomstig de tweede volzin van die bepaling in alle kosten te worden verwezen, aangezien het feit dat de grief van de Commissie betreffende een bijkomende schending van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn [29] geen doel treft, niet van belang is.

27 — Zie hierboven, de punten 49-52.

28 — Arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

29 — Zie hierboven, de punten 57-59.

VI – **Conclusie**

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging op het beroep van de Commissie tegen het Groothertogdom Luxemburg te beslissen als volgt:

„1) Door bepalingen vast te stellen en te handhaven die diensten van zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden ook van de belasting over de toegevoegde waarde hebben vrijgesteld indien zij niet direct nodig waren voor de uitoefening van een activiteit van de leden welke was vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig waren, is het Groothertogdom Luxemburg de krachtens artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Door bepalingen vast te stellen en te handhaven die een lid in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 recht op aftrek van voorbelasting verleenden voor inputprestaties die niet aan hemzelf, maar aan de groepering waren geleverd, is het Groothertogdom Luxemburg de krachtens artikel 168, onder a), van die richtlijn op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

3) Door een bestuurlijke praktijk te hanteren die de facturering van kosten aan de groepering vanuit btw-oogpunt niet relevant achtte in het geval van de aankoop van goederen en diensten door een op eigen naam en voor rekening van de groepering handelend lid in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, is het Groothertogdom Luxemburg de krachtens artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van die richtlijn op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

4) Het beroep wordt voor het overige verworpen.

5) Het Groothertogdom Luxemburg wordt verwezen in de kosten."