
Toepassing van de btw-vrijstelling afhankelijk van de
erkenning en omschrijving door de betrokken lidstaat

Door: drs. R.C. van der Aalst
Post-Master Indirecte Belastingen 2013-2014

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
1 Inleiding	2
2 Relevante uitspraken HvJ EU	3
2.1 Formele procedure erkenning en omschrijving	3
2.2 Verplichting tot erkenning en omschrijving.....	4
2.3 Beogen van winst (verschil artikel 132 en 133)	4
2.4 Verschil tussen publiekrechtelijk lichamen en overige lichamen	5
2.5 Verschil tussen rechtspersonen en natuurlijke personen	5
2.6 Legale en illegale activiteiten	6
2.7 Nauw samenhangende handelingen & erkenning.....	6
2.8 Strikte uitleg van de vrijstellingen	7
2.9 Tussenconclusie	8
3 Fiscale neutraliteit.....	9
3.1 Fiscale neutraliteit als Unierechtelijk begrip	9
3.2 Verschillende typen fiscale neutraliteit	9
3.3 Rangorde van de fiscale neutraliteit	10
3.4 Soortgelijke handelingen – perspectief afnemer	11
3.5 Beoordelingsvrijheid & fiscale neutraliteit – welke elementen	12
4 Ratio legis.....	14
4.1 Ratio legis vrijstellingsbepaling.....	14
4.2 ‘Tweede’ ratio legis met betrekking tot omschrijving	16
5 Beoordelingsvrijheid erkenning en omschrijving door de lidstaat	17
5.1 Medische verzorging	17
5.2 Onderwijs.....	19
5.3 Bouwterrein	21
6 Invulling beoordelingsvrijheid door Nederland	23
7 Resumé	24
Bijlage: literatuurlijst.....	25
Bijlage: vrijstellingsbepalingen btw-richtlijn.....	27

1 Inleiding

Na de Tweede Wereldoorlog werd binnen Europa aangestuurd op een sociale, culturele en politieke integratie, met als voornaamste doelstelling het creëren van een gemeenschappelijke markt. De harmonisatie van bepaalde nationale wetgevingen, waaronder de omzetbelasting, golden daarbij als randvoorwaarden. Op grond van de Eerste & Tweede Richtlijn werden de nationale omzetbelastingssystemen vervangen door een btw-systeem en op grond van de Zesde Richtlijn werden de btw-tarieven en de btw-vrijstellingen (hierna: vrijstellingen) geharmoniseerd.

Ondanks de harmonisatie van de vrijstellingen, blijven juist de vrijstellingen het harmonisatieproces parten spelen. In algemene zin leiden de vrijstellingen tot een verstoring van de beoogde neutraliteit ten aanzien van de mededinging (fiscale neutraliteit). Dit terwijl de neutraliteit ten aanzien van de mededinging in de considerans van de Eerste Richtlijn juist als doelstelling van de harmonisatie wordt beschouwd.

Bovendien is de toepassing van de vrijstelling sterk afhankelijk van de betekenis van (quasi-)communautaire begrippen. Deze begrippen zijn in de vrijstellingen talrijk en zeer regelmatig is de betekenis 'voor twijfel vatbaar', waardoor de betekenis van deze begrippen veelvuldig aanleiding is geweest tot fiscale procedures bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU). Daarnaast is de ratio legis van de vrijstellingen beperkt ingevuld door de communautaire wetgever, waardoor het HvJ EU 'noodgedwongen' zelf invulling geeft aan de ratio legis.

Een opvallend element bij de vrijstellingen is dat de toepassing van een aantal vrijstellingen uit de richtlijn afhankelijk is van de erkenning en omschrijving door de lidstaat zelf. Te denken valt hierbij aan de vrijstelling van btw voor (i) medische verzorging, (ii) onderwijs, (iii) maatschappelijk werk, (iv) sociaal-culturele diensten, (v) het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen en (vi) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van een bouwterrein.

Een goed voorbeeld van een vrijstelling waarbij de fiscale neutraliteit, de betekenis van het communautaire begrip, de ratio legis, alsmede de erkenning door de betrokken lidstaat een rol speelt, is de vrijstelling voor onderwijs. De onderwijsvrijstelling is van toepassing op onderwijs door publiekrechtelijke lichamen, of door andere organisaties die door de lidstaat als lichaam met soortgelijk doel is erkend.

Voor een onderwijsinstelling is de erkenning van groot belang voor de handelwijze voor de btw. Is er bijvoorbeeld een keuzemogelijkheid voor de onderwijsinstelling (verschil in B2B of B2C onderwijs), is het beogen van winst door de instelling relevant en/of is het van belang of de instelling een rechtspersoon is of een natuurlijk persoon.

In deze verhandeling zal mijn specifieke aandacht uitgaan naar 'wat de beoordelingsvrijheid is van de lidstaat bij de erkenning en omschrijving van de toepassing van de vrijstellingen?'

2 Relevante uitspraken HvJ EU

De uitspraken van het HvJ EU waarin de erkenning en omschrijving van de vrijstelling door de betrokken lidstaat aan bod komen zijn talrijk en er geldt een grote mate van kruisbestuiving tussen de uitspraken. Ik zal de uitspraken van het HvJ EU rangschikken naar (deel)onderwerp. De onderwerpen in deze paragraaf zijn de verschillende aspecten die een rol spelen bij de erkenning en omschrijving door de betrokken lidstaat.

De relevante vrijstellingen uit de richtlijn zijn ten behoeve van de leesbaarheid opgenomen als bijlage bij deze verhandeling. In deze verhandeling wordt verwezen naar de vrijstelling (conform bijlage) of naar de numerieke afkorting (conform bijlage).

2.1 Formele procedure erkenning en omschrijving

Op grond van de tekst van de Btw-richtlijn (hierna: richtlijn) is de toepassing van een aantal vrijstellingen afhankelijk van de erkenning en omschrijving door de betrokken lidstaat. Een logische vraag is of er sprake is van een voorgeschreven (formele) procedure.

Het HvJ EU laat zich in de zaak Dornier¹ voor het eerst uit over het al dan niet bestaan van een erkenningsprocedure. Het HvJ EU oordeelt dat - met betrekking tot de vrijstelling voor 'ziekenhuisverpleging en medische verzorging (132-1-b)' - moet worden geconstateerd dat de richtlijn niet aangeeft onder welke voorwaarden en op welke wijze de erkenning als 'inrichting van dezelfde aard' dient te geschieden.

Volgens het HvJ EU moet in het nationale rechtstelsel van elke lidstaat worden vastgelegd volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend.² Het HvJ EU geeft daarbij aan dat geen enkele bepaling van de richtlijn voorschrijft dat (i) de erkenning volgens een formele procedure geschiedt, dan wel dat (ii) nationale fiscale bepalingen daarin voorzien.³ Het standpunt dat een formele procedure ontbreekt wordt door het HvJ EU naar analogie toegepast voor de erkenning van 'instellingen van sociale aard' (132-1-g en 132-1-h)⁴ en 'lichamen met soortgelijke (onderwijs) doeleinden' (132-1-i).⁵

Hoewel het HvJ EU niet in duidelijkheid uitblinkt, volgt uit het vorenstaande dat iedere lidstaat in de nationale regelgeving de wijze van erkenning moet vastleggen. Er vindt dus wel degelijk een formele erkenning plaats. Het is echter niet zo dat de richtlijn een specifieke formele procedure voorschrijft of dat de richtlijn verplicht dat vastlegging plaatsvindt in de nationale fiscale wetgeving. Deze handelwijze heeft betrekking op de vrijstellingen waarin sprake is van de 'erkenning' door de betrokken lidstaat.⁶

¹ HvJ EU, 6 november 2003, C-45/01 (Dornier).

² Dornier, reeds aangehaald, punt 64.

³ Dornier, reeds aangehaald, punt 67.

⁴ HvJ EU, 26 mei 2005, C-498/03 (Kingscrest Associates & Montecello).

⁵ HvJ EU, 28 november 2013, C-319/12 (MDDP).

⁶ Ziekenhuisverpleging en medische verzorging (132-1-b), sociaal-cultureel (132-1-g & h & n) en onderwijs (132-1-i).

Het HvJ EU heeft zich (nog) niet uitgelaten over eventuele 'omschrijvingsprocedures' met betrekking tot de vrijstellingen die afhankelijk zijn van de 'omschrijving' door de betrokken lidstaat, relevant voor onder andere de vrijstelling van medische verzorging (132-1-c), het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen (135-1-g) en de uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein (132-1-k juncto 12-1-b juncto 12-3). Het is in lijn met de uitspraken van het HvJ EU om voor de 'omschrijving' aan te nemen dat de nationale wetgever (overeenkomstig de 'erkenning') in nationale (wettelijke) regelgeving de regels moet aangeven.

2.2 Verplichting tot erkenning en omschrijving

Uit de HvJ EU zaak MDDP⁷ volgt dat lidstaten verplicht zijn om invulling te geven aan de erkenning en omschrijving. Een korte samenvatting van de zaak MDDP is op zijn plaats. MDDP is een in Polen gevestigde ondernemer die opleidingsactiviteiten en vakconferenties op verschillende onderwijs- en opleidingsgebieden organiseert. MDDP stelde zich op het standpunt dat haar dienstverlening was belast met btw en dat de btw op de kosten aftrekbaar was.

De Poolse wetgeving stelde echter alle onderwijsdiensten – ongeacht door welk lichaam de onderwijsdiensten worden verricht – vrij van btw. MDDP bestreed⁸ de toepassing van de vrijstelling en verzocht om recht op aftrek van de btw.

Het HvJ EU oordeelde in deze zaak dat het de Poolse wetgever niet is toegestaan om alle onderwijsdiensten vrij te stellen.⁹ De toepassing van de onderwijsvrijstelling voor andere dan 'daartoe ingerichte publiekrechtelijke lichamen' is namelijk verplicht afhankelijk van het nastreven door de particuliere organisatie van 'soortgelijke doeleinden' (als de daartoe ingerichte publiekrechtelijke lichamen). Streven deze particuliere organisaties een soortgelijk doel na, dan is de vrijstelling verplicht van toepassing, zo ook voor MDDP.

Gelet op het vorenstaande dient de lidstaat invulling te geven aan het vereiste van erkenning als lichamen met soortgelijke doeleinden. Een belastingplichtige heeft geen keuzerecht in de toepassing van de (onderwijs)vrijstelling. De vrijstelling is verplicht van toepassing zodra wordt voldaan aan de voorwaarden. Bij de onderwijsvrijstelling komt dit tot uitdrukking in het nastreven van soortgelijke doeleinden.

2.3 Beogen van winst (verschil artikel 132 en 133)

In een aantal zaken wordt gewag gemaakt van de invloed van het beogen van winst van een instelling/organisatie met betrekking tot de erkenning. Het HvJ EU oordeelt dat het commerciële karakter van een activiteit niet uitsluit dat de activiteit het karakter van algemeen belang heeft.¹⁰ Wat betreft de erkenning door de lidstaat is het beogen van winst daarom geen relevant criterium.

⁷ MDDP, reeds aangehaald.

⁸ Vermoedelijk omdat haar onderwijsdiensten veelal B2B werden verricht en/of de plaats van dienst buiten de EU c.q. buiten Polen was gelegen (recht op aftrek van btw in Polen, eventueel zelfs vrijgesteld van btw in land afnemer).

⁹ MDDP, reeds aangehaald., punt 36.

¹⁰ HvJ EU, 3 april 2003, C-144/00, Hoffmann, punt 38.

Desondanks kan de toepassing van een aantal vrijstellingen in het kader van het algemeen belang (artikel 132 van de richtlijn) wel degelijk afhankelijk worden gesteld van het beogen van winst. Dit heeft echter niets te maken met het vereiste van erkenning, zoals genoemd in een aantal vrijstellingen van artikel 132 van de richtlijn.

Het verbod op het beogen van winst vloeit voort uit artikel 133 van de richtlijn. Deze facultatieve (kan-)bepaling geeft de lidstaten de mogelijkheid om voorwaarden te stellen aan de toepassing van de vrijstellingen van algemeen belang, zoals het verbod op het beogen van winst of de regulering van de prijzen door de overheid.

2.4 Verschil tussen publiekrechtelijk lichamen en overige lichamen

Gelet op de letterlijke tekst van de richtlijn speelt het vereiste van erkenning geen rol voor publiekrechtelijke lichamen. Deze zijn als het ware 'automatisch' erkend. Het vereiste van erkenning is alleen van toepassing op private instellingen en lichamen. Dit geldt in ieder geval voor de vrijstellingen voor maatschappelijk werk, sociale zekerheid en onderwijs (132-1-g & h). Met betrekking tot de medische gerelateerde vrijstellingen; de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging is onderhevig aan de erkenning (132-1-b), terwijl de vrijstelling voor medische verzorging (132-1-c) onderhevig is aan de omschrijving (door de lidstaat).

Op grond van de letterlijke tekst van de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging (132-1-b) lijkt de erkenning eveneens geen rol te spelen voor de private organisaties, zijnde ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose, als de sociale voorwaarden vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor de publiekrechtelijke lichamen. De erkenning speelt enkel voor 'overige' (privaatrechtelijke) inrichtingen die daarmee vergelijkbaar zijn.

Voor de vrijstelling van medische verzorging (artikel 132-c) is de publiek- of privaatrechtelijke status van de zorgverlener überhaupt niet van invloed. Dienaangaande geeft het HvJ EU aan dat de toepassing van deze vrijstelling niet afhankelijk is "(...) van de publiekrechtelijke status of de erkenning door de betrokken lidstaat van het lichaam of de inrichting die de verzorging verleent, maar van de voorwaarde dat deze verzorging wordt verleend in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de nationale regelgeving".¹¹

2.5 Verschil tussen rechtspersonen en natuurlijke personen

Het HvJ EU heeft in de Nederlandse zaak *Bulthuis-Griffioen*¹² geoordeeld dat de kinderopvang door mevrouw *Bulthuis-Griffioen* niet was vrijgesteld van btw, omdat mevrouw als natuurlijk persoon niet kwalificeerde als een 'instelling' van sociale aard. Hierdoor kwalificeerde de kinderopvang door mevrouw niet als een dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en sociale zekerheid (132-1-g).

¹¹ HvJ EU, 8 juni 2006, C-106/05, L.U.P.

¹² HvJ EU, 11 augustus 1995, C-453/93, W. *Bulthuis-Griffioen*.

In de zaak Gregg & Gregg kwam het HvJ EU¹³ expliciet terug op de zaak Bulthuis-Griffioen. Natuurlijke personen kunnen eveneens worden aangemerkt als een instelling van sociale aard. De rechtspersoonlijkheid van de ondernemer is niet van invloed op de toepassing van de vrijstelling (op basis van de fiscale neutraliteit). In een groot aantal HvJ EU zaken wordt het standpunt van Gregg & Gregg herhaald.¹⁴

2.6 Legale en illegale activiteiten

Met betrekking tot de vrijstelling van kansspelen heeft het HvJ EU in de zaak Karlheinz Fischer geoordeeld dat “buiten die gevallen, waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich echter tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties bij de heffing van btw.”¹⁵

Kan deze redenering – gestoeld op de fiscale neutraliteit – eveneens worden toegepast op de vrijstelling waar de omschrijving van de activiteit een rol speelt, met name de vrijstelling voor medische verzorging van artikel 132-1-c?

Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord. Reden daarvoor is dat bij de medische vrijstelling (132-1-c) een extra aspect een rol speelt, zijnde ‘in het kader van de uitoefening van de (para-)medische beroepen’ en meer specifiek het daaraan verbonden kwaliteitsvereiste. Verder in deze verhandeling wordt aandacht besteed aan dit extra aspect.

2.7 Nauw samenhangende handelingen & erkenning

Een aantal vrijstellingen – waarin er sprake is van het vereiste van erkenning en omschrijving – stelt niet alleen de verlening van de hoofddienst vrij van btw. Handelingen (leveringen en diensten) die daarmee nauw samenhangen zijn eveneens vrijgesteld. Uit de arresten HvJ EU Stichting Kinderopvang Enschede¹⁶ en HvJ EU Horizon College¹⁷ volgt dat deze ‘nauw samenhangende handelingen’ (juist) door een andere belastingplichtige kunnen worden uitgevoerd.

De Advocaat-Generaal (hierna: AG) bevestigt in de HvJ EU zaak Klinikum Dortmund niet alleen de nauw samenhangende handeling door een andere belastingplichtige¹⁸, de AG ‘introduceert’ ook de gedachte dat hoofddienst en nauw samenhangende dienst hetzelfde fiscale lot delen.

¹³ HvJ EU d.d. 7 september 1999, C-216/97, J. Gregg en M. Gregg.

¹⁴ HvJ EU d.d. 19 juli 2012, C-174/11, Ines Zimmermann, punt 31 en HvJ EU Hoffmann, reeds aangehaald, punt 24.

¹⁵ HvJ EU, 11 juni 1998, C-283/95, Karlheinz Fischer, punt 21.

¹⁶ HvJ EU, 9 februari 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede.

¹⁷ HvJ EU, 14 juni 2007, C-434/05, Horizon College.

¹⁸ HvJ EU, conclusie AG, 26 september 2013, Klinikum Dortmund, C-366/12, punt 27 (...). Vrijstelling weigeren enkel op grond dat de verzorging en daarmee samenhangende handelingen niet door dezelfde belastingplichtige zijn verstrekt, druist in tegen dat doel (...).

Wanneer sprake is van afzonderlijke leveringen door afzonderlijke belastingplichtigen, lijkt het onvermijdelijk dat die leveringen niet „objectief gezien, één enkele ondeelbare economische prestatie [kunnen] vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn” of niet „materieel en economisch [kunnen] worden gescheiden”. Zij kunnen „daarmee nauw samenhangen” (en dat is kennelijk ook het geval) en op grond van een dergelijke nauwe band zal een verstrekking van geneesmiddelen zijn vrijgesteld van belasting wanneer de daarmee verbonden verlening van medische zorg is vrijgesteld (...).¹⁹

De vraag rijst of – als de hoofddienst is vrijgesteld (en aan het vereiste van erkenning of omschrijving wordt voldaan) – de nauw samenhangende handeling eveneens is vrijgesteld van btw. Dit zonder de erkenning van de belastingplichtige die de nauw samenhangende handeling verricht, omdat deze belastingplichtige kan meeliften op de ‘erkenning’ van de belastingplichtige die de vrijgestelde hoofddienst verleent.

Uit jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat de belastingplichtige die de nauw samenhangende handeling verricht, ook ‘zelf’ moet voldoen aan het vereiste van erkenning. Immers, het HvJ EU merkt in de zaak L.U.P. op dat “(...) zowel uit de beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten beschikken bij de erkenning van privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de toepassing van artikel 132, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn, als uit de bepalingen van artikel 133, sub a, van de btw-richtlijn, welke bepaling deze staten niet verplicht de daarin genoemde voorwaarden te stellen, maar hun toestaat dergelijke voorwaarden van geval tot geval op te leggen, dat de lidstaten voor de vrijstelling van medische analyses als medische verzorging in beginsel andere voorwaarden kunnen stellen dan de voorwaarden voor vrijstelling van nauw met dergelijke verzorging samenhangende handelingen.”²⁰

2.8 Strikte uitleg van de vrijstellingen

Het HvJ EU geeft in de zaak SUFA²¹ aan dat de bewoordingen waarin de (...) vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

Deze fiscaal fameuze passage wordt in uitspraken van het HvJ EU veelal vergezeld van het adagium dat “(...) het begrip (strikte uitleg) geen bijzonder stikte interpretatie vergt, zodat het beginsel van strikte uitlegging niet betekent de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.”²²

¹⁹ Er zijn diverse HvJ EU arresten waarin is bepaald dat bijkomstige prestaties het fiscale lot van de hoofddienst delen. Maar daarin is er veelal sprake van één belastingplichtige. Zie hiervoor bijvoorbeeld HvJ EU, 11 januari 2001, C-76/99, Commissie/Frankrijk, punten 27-30 en HvJ EU Dornier, reeds aangehaald, punten 34 en 35.

²⁰ HvJ EU, L.U.P. reeds aangehaald, punt 47.

²¹ HvJ EU, 15 juni 1989, C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA).

²² HvJ EU, 14 juni 2007, C-445/05, Werner Haderer.

Als argument voor de 'minder strikte uitleg' voert het HvJ EU aan dat een aantal vrijstellingen – zijnde onderwijs, ziekenhuisverpleging en medische verzorging – als doel heeft ervoor te zorgen dat de dienst niet ontoegankelijk wordt vanwege de verhoogde kosten.²³ Sterker nog, in het kader van de strikte uitleg geeft het HvJ EU in de zaak Dornier te kennen dat het begrip medische verzorging – gelet op het doel van vermindering van de kosten van de gezondheidszorg – (...) veeleer ruim moet worden uitgelegd.²⁴

Uit de uitspraken van het HvJ EU lijkt het beginsel van strikte uitleg van geval tot geval 'te bewegen'. De reden daarvoor is dat de terminologie niet altijd even goed aansluit bij de doelstelling van de desbetreffende vrijstelling. Voor die situaties wordt door het HvJ EU de teleologische interpretatie 'ingevlogen' om bewoordingen van de vrijstelling in het juiste perspectief te plaatsen. Het HvJ EU houdt daarbij (met name) rekening met de ratio legis en de fiscale neutraliteit, hetgeen leidt tot variaties in de minder strikte uitleg. De (al dan niet) strikte uitleg is eveneens van invloed op de erkenning en omschrijving door de lidstaten. Reeds aangehaald is het voorbeeld van mevrouw Bulthuis-Griffioen en de latere echtlieden Gregg & Gregg. De teleologische interpretatie bezigde het HvJ EU om te 'rechtvaardigen' dat de vrijstelling (toch) van toepassing was op natuurlijke personen. Hierbij werd nadrukkelijk geen (strikte) tekstuele interpretatie van de vrijstelling toegepast.

2.9 Tussenconclusie

De vorenstaande deelonderwerpen geven een eerste impressie over de diverse aspecten die bij de erkenning en omschrijving een rol spelen. Belangrijke en praktische aspecten of 'moet worden erkend en omschreven' en 'op welke wijze' spelen daarbij een rol. De ratio legis en de fiscale neutraliteit maken bij de erkenning en omschrijving door de lidstaat eveneens hun opkomst.

Wat betreft de fiscale neutraliteit mag er geen onderscheid worden gemaakt tussen rechtspersonen en natuurlijk personen, legale en illegale transacties en privaatrechtelijke belastingplichtigen. Het vereiste van erkenning speelt enkel een rol voor privaatrechtelijke belastingplichtigen. Publiekrechtelijke lichamen zijn 'automatisch' erkend. De ratio legis laat zich in bescheidenheid zien. Het beogen van winst speelt bij de erkenning geen rol, omdat het beogen van winst geen afbreuk hoeft te doen aan het sociaal-culturele karakter van de dienst. Uitsluiting kan plaatsvinden op andere gronden (133 van de richtlijn), maar niet vanuit de beoordelingsvrijheid bij de erkenning.

Het spanningsveld tussen enerzijds de strikte uitleg van de vrijstellingen en anderzijds de ratio legis en de fiscale neutraliteit is duidelijk waarneembaar. De tekstuele interpretatie wordt zo nu en dan verruimd, omdat de teleologische interpretatie dat rechtvaardigt. In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op de fiscale neutraliteit en de ratio legis met betrekking tot de vrijstellingen waarbij de erkenning en omschrijving door de lidstaten een rol spelen.

²³ HvJ EU, 11 januari 2001, C-76/99, Commissie/Frankrijk (medisch) en HvJ EU, 20 juni 2002, C-287/00, Commissie tegen Duitsland, (onderwijs).

²⁴ HvJ EU, Dornier, reeds aangehaald, punt 48.

3 Fiscale neutraliteit

3.1 Fiscale neutraliteit als Unierechtelijk begrip

Het doel van de gemeenschappelijke btw is in de considerans van de Eerste richtlijn als volgt weergegeven:

Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Statens geldende cumulatieve cascadesystemen door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd — moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd.²⁵

Met de vorenstaande neutraliteit ten aanzien van de mededinging wordt aangegeven dat “de ene ondernemer niet anders mag worden behandeld dan de andere ondernemer die dezelfde prestatie verricht en die inhoudt dat als er al bijzondere behandelingen worden geïntroduceerd, deze aan de prestatie moeten worden opgehangen en niet aan degene die de prestatie verricht.”²⁶

3.2 Verschillende typen fiscale neutraliteit

Het HvJ EU gebuikt de term fiscale neutraliteit echter niet alleen in relatie tot de ‘mededinging’. Wanneer cumulatie van btw dreigt te ontstaan bezigt het HvJ EU eveneens de term fiscale neutraliteit. Vanwege de verschillende typen van fiscale neutraliteit wordt de fiscale neutraliteit onderverdeeld in de zogenoemde uitwendige neutraliteit en de inwendige neutraliteit.²⁷

Met de uitwendige neutraliteit wordt de fiscale neutraliteit ten aanzien van de mededinging bedoeld, met de inwendige neutraliteit wordt de fiscale neutraliteit van het productieproces bedoeld. De term fiscale neutraliteit (zowel de inwendige- als de uitwendige neutraliteit) zijn onlosmakelijk verbonden met de toepassing van de vrijstellingen. De cumulatie²⁸ van btw wordt door de vrijstellingen veroorzaakt, zodat de inwendige neutraliteit onlosmakelijk is verbonden met de vrijstellingen.

²⁵ EERSTE RICHTLIJN VAN DE RAAD van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting (67/227/EEG).

²⁶ Prof. mr. M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, 2010 Kluwer, blz. 15.

²⁷ Prof. mr. M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, reeds aangehaald, blz. 16.

²⁸ Cumulatie van btw treedt op als een vrijgestelde prestatie wordt ingekocht door een ondernemer die de kosten van deze vrijgestelde (ingekochte) prestatie opneemt als element van de kostprijs van zijn latere btw-belaste prestatie. De niet aftrekbare btw bij de toeleverancier zit verwerkt als onderdeel van de kostprijs in de latere btw-belaste levering, zodat btw over (niet aftrekbare) btw wordt geheven.

Deze onlosmakelijke verbondenheid vertonen de vrijstellingen eveneens bij de uitwendige neutraliteit, waarbij de ene belastingplichtige prestaties verricht die zijn vrijgesteld van btw en de soortgelijke prestaties van een andere belastingplichtige niet.

Bovendien leiden de vrijstellingen, meer specifiek de invulling van de (quasi-)communautaire begrippen, tot onduidelijkheden in de toepassing van de vrijstelling. De uitwendige neutraliteit wordt in bepaalde situaties als argument aangevoerd voor de toepassing van de vrijstelling. Dit spanningsveld tussen de toepassing van de vrijstelling en de eerbiediging van de fiscale neutraliteit wordt versterkt als de vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van de erkenning en omschrijving door de betrokken lidstaat. Een interessante passage van de AG over de reikwijdte van de fiscale neutraliteit ten opzichte van de vrijstelling en de omschrijving daarvan door de lidstaat is opgenomen in de conclusie van de AG in de HvJ EU zaak Deutsche Bank²⁹:

“(…) Uit de rechtspraak blijkt duidelijk dat activiteiten die tot op zekere hoogte vergelijkbaar zijn en dus tot op zekere hoogte met elkaar concurreren, voor de toepassing van de btw verschillend kunnen worden behandeld als het verschil in behandeling uitdrukkelijk is voorgeschreven. Bovendien, als alle activiteiten die deels met elkaar concurreren voor de btw op dezelfde manier behandeld zouden moeten worden, zouden uiteindelijk alle verschillen tussen btw-regimes geheel verdwijnen, aangezien vrijwel elke activiteit tot op zekere hoogte met een andere overlapt. Dat zou (vermoedelijk) leiden tot de intrekking van alle vrijstellingen, aangezien het stelsel van de btw er juist toe dient om handelingen te belasten.”

3.3 Rangorde van de fiscale neutraliteit

Het beginsel van gelijke behandeling (gelijkheidsbeginsel) is één van de grondbeginselen van het Unierecht. Als gevolg van dit beginsel mogen vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is.³⁰ Het beginsel van gelijke behandeling is derhalve onderdeel van het primaire Unierecht.

In de btw komt het beginsel van gelijke behandeling tot uitdrukking in het beginsel van de fiscale neutraliteit. De fiscale neutraliteit vormt een uitleggingsbeginsel van het beginsel van gelijke behandeling, zodat de fiscale neutraliteit (weliswaar) voortspuit uit het primair Unierecht, maar zelf als secundair Unierecht kwalificeert. Qua rangorde staat de fiscale neutraliteit op ‘gelijke’ hoogte als de overige bronnen van secundair Unierecht, zoals verordeningen, beschikkingen en richtlijnen.

Het vorenstaande leidt ertoe dat de fiscale neutraliteit op gelijke (secundaire) Unierechtelijke hoogte staat als de richtlijn. De ‘geldigheid’ van richtlijnbevestigingen – zoals de vrijstellingen – kunnen daardoor niet worden getoetst aan de fiscale neutraliteit. Het HvJ EU geeft in de zaak Deutsche Bank (onder verwijzing naar de passage van de AG) het volgende daarover aan:

²⁹ HvJ EU, conclusie AG, C-44/11, Deutsche Bank, punt 60.

³⁰ HvJ EU, 13 juli 2010, C-36/99, Idéal tourisme NV.

Zoals de Duitse regering ter terechtzitting opmerkte, is btw-neutraliteit geen fundamenteel beginsel of een regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat tezamen met – en als beperking op – het beginsel van strikte uitlegging van vrijstellingen moet worden toegepast.³¹

De uitleg die hieraan verbonden moet worden is dat de strikt letterlijke tekst van de vrijstellingsbepaling ruimte kan bieden voor een bredere toepassing op grond van de fiscale neutraliteit, in combinatie met de ratio legis. Het is echter niet toegestaan om de letterlijke tekst op grond van de fiscale neutraliteit 'te verwerpen', omdat de fiscale neutraliteit – evenals vrijstellingsbepalingen – van gelijke Unirechtelijke rangorde zijn. Noch de fiscale neutraliteit, noch de tekst van de vrijstelling, heeft 'voorrang' ten opzichte van de ander.

3.4 Soortgelijke handelingen – perspectief afnemer

Uit jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke handelingen uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Wat opvalt is dat, ongeacht de taalversie, de terminologie van het HvJ EU niet eenduidig is. In de meeste arresten³² wordt gesproken over 'soortgelijke' handelingen, maar in een aantal arresten³³ wordt de term 'dezelfde' handelingen gebruikt. Het meest aannemelijk is dat soortgelijke handelingen wordt bedoeld. Het HvJ EU bevestigt deze uitleg expliciet in de zaak Solleveld, waarin tevens een waardevolle toevoeging wordt gedaan over het perspectief van de beoordeling van de 'soortgelijkheid'.

"Om vast te stellen of het om soortgelijke gezondheidskundige verzorging van de mens gaat, moet (...) rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. Wanneer die kwalificaties niet identiek zijn, kan gezondheidskundige verzorging van de mens namelijk alleen als soortgelijk worden aangemerkt, voorzover deze voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft."³⁴

Gelet op het vorenstaande gaat het om 'soortgelijke handelingen'. Bovendien dient deze soortgelijkheid vanuit het perspectief van de afnemer te worden beoordeeld. De verplaatsing naar het perspectief van de afnemer wordt door het HvJ EU in diverse andere uitspraken herhaald. Vermeldenswaardig in dit verband is de HvJ EU zaak The Rank Group plc³⁵.

³¹ AG HvJ EU Deutsche Bank, reeds aangehaald, punt 60, in het arrest wordt hierna verwezen.

³² HvJ EU Kingscrest, reeds aangehaald, HvJ EU, Commissie/Duitsland, 23 oktober 2003, C-109/02, HvJ EU, 11 oktober 2011, C-267/99, Adam, punt 36, HvJ EU, Commissie/Frankrijk, C-481/98, punt 22, HvJ EU, 27 april 2006, C-443/04 & C-444/04, Solleveld & van den Hout • van Eijnsbergen, punt 39.

³³ HvJ EU Gregg & Gregg, reeds aangehaald, punt 20 en HvJ EU, 10 september 2002, C-141/00, Kügler, punt 30.

³⁴ HvJ EU, Solleveld, reeds aangehaald, punt 40.

³⁵ HvJ EU, 10 november 2011, C-259/10 en C-260/10, The Rank Group plc.

In deze zaak oordeelt het HvJ EU dat een verschil in behandeling van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit.

Of twee dienstverrichtingen soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument, met vermindering van kunstmatig onderscheid op basis van onbeduidende verschillen. Om het beginsel van fiscale neutraliteit niet uit te hollen en het gemeenschappelijk btw-stelsel niet te vervalsen mag een verschil in behandeling voor de btw niet zijn gebaseerd op verschillen in details, aldus het HvJ EU.

Bij de beoordeling moet de nationale rechter, rekening houdend met de omstandigheden van het geval, te werk gaan vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument en rekening houden met de relevante of belangrijke factoren die de beslissing van deze laatste om voor het ene of het andere (in casu kansspel) te kiezen aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

3.5 Beoordelingsvrijheid & fiscale neutraliteit – welke elementen

Sociaal-culturele vrijstelling

In de zaak *Kügler* herhaalt het HvJ EU de beoordelingsvrijheid van de lidstaten bij de erkenning van organisaties van sociale aard, evenals het verplicht eerbiedigen van het gelijkheidsbeginsel. Het is aan de lidstaten om te bepalen welke organisaties moeten worden erkend als instelling van sociale aard. Daarbij 'kunnen' verschillende elementen in aanmerking worden genomen. Het HvJ EU geeft dat als volgt aan:

“In het hoofdgeding zal de verwijzende rechter tevens in aanmerking kunnen nemen dat specifieke bepalingen gelden, ongeacht of deze deel uitmaken van federaal recht of deelstaatsrecht, van wettelijke of bestuursrechtelijke aard zijn en tot het belastingrecht of het socialezekerheidsrecht behoren, dat verenigingen met dezelfde werkzaamheden als verzoekster in het hoofdgeding reeds een soortgelijke vrijstelling genieten op grond van het algemeen belang van die werkzaamheden, alsmede dat de kosten van de door verzoekster in het hoofdgeding aangeboden diensten eventueel grotendeels worden gedragen door de bij wet ingestelde ziekenfondsen of door de socialezekerheidsinstellingen (...).”

Vrijstelling ziekenhuisverpleging en medische verzorging van artikel 132-1-b

In de zaak *Dornier* oordeelt het HvJ EU dat de elementen uit de zaak *Kügler* eveneens van toepassing zijn op de erkenning van inrichtingen van dezelfde aard met betrekking tot de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

Opvallend daarbij is dat het HvJ EU het arrest *Kügler* aanhaalt, maar in plaats van spreekt over elementen die in aanmerking 'kunnen' worden genomen, geeft het HvJ EU in deze zaak aan dat de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking 'dienen te nemen'. Sterker nog, 'al deze elementen' dienen in aanmerking te worden genomen bij de beoordeling of de inrichting moet worden aangemerkt als een inrichting van dezelfde aard, ter eerbiediging van de fiscale neutraliteit.

Daarbij geeft het HvJ EU tevens aan dat één element – in casu de dekking van de kosten door socialezekerheidsinstellingen – weliswaar bij de beoordeling moet worden betrokken, maar enkel de omstandigheid dat de kosten niet volledig door de socialezekerheidsinstellingen worden gedragen rechtvaardigt niet het verschil in btw-behandeling.³⁶

Vrijstelling medische verzorging van artikel 132-1-c

In tegenstelling tot de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de sociaal-culturele vrijstelling, is bij de vrijstelling van medische verzorging (132-1-c) geen sprake van 'erkenning' maar van 'omschrijving'. Het gaat daarbij om de kwalificatie van de dienstverlening in plaats van de kwalificatie van de dienstverrichter.

In de zaak Solleveld geeft het HvJ EU te kennen dat deze beoordelingsvrijheid niet alleen inhoudt dat de lidstaten de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven, maar eveneens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen.

Kansspelen

Wat betreft de invulling van 'voorwaarden en beperkingen' door de lidstaten bij kansspelen geeft het HvJ EU in de zaak Rank Group plc aan dat - ter eerbiediging van de fiscale neutraliteit - moet worden beoordeeld of de kansspelen vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument vergelijkbaar is en aan dezelfde behoeften beantwoordt. Meer specifiek 'kunnen' in de beschouwing worden betrokken de minima en de maxima van de inzet en de prijzen en de kansen om te winnen.³⁷

³⁶ HvJ EU, Dornier, reeds aangehaald, punt 72-74.

³⁷ HvJ EU, The Rank Group plc, reeds aangehaald, punt 58.

4 Ratio legis

Als het HvJ EU zich uitspreekt in een zaak over de toepassing van de vrijstelling, wordt nagenoeg altijd vermeld dat de bewoordingen waarin de vrijstellingen zijn omschreven strikt, doch niet te strikt moeten worden uitgelegd, want anders hebben zij geen effect.

Hieruit volgt dat deze bewoordingen dienen te worden uitgelegd in het licht van hun context, de doelstellingen en het algemene opzet van de btw-richtlijn, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de betrokken vrijstelling.³⁸

Het vorenstaande houdt in dat – naast de tekstuele interpretatie van een vrijstellingsbepaling, die soms onduidelijk is – eveneens moet worden gekeken naar het doel en de context van de vrijstelling. Op basis van de ratio legis wordt deze teleologische interpretatie voorgesteld. Maar is de ratio legis wel bekend?

4.1 Ratio legis vrijstellingsbepaling

Het doel en de context moeten worden afgeleid uit de letterlijke tekst, of uit de (Europese) parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van de richtlijn(en). Met betrekking tot de vrijstelling voor kansspelen en de uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein, waarbij de omschrijving door de betrokken lidstaat een rol speelt, heeft de communautaire wetgever de ratio legis omschreven.

Kansspelen

Zoals de Commissie in haar voorstel voor de Zesde richtlijn heeft uiteengezet, lenen kansspelen zich evenwel slecht voor btw-heffing.³⁹

Bouwterrein

In werkdocumenten van het Europese Parlement wordt informatie gegeven over de totstandkoming van de vrijstelling voor de levering van onroerend goed en de uitzondering daarop voor de levering van een bouwterrein. Een tweetal passages daaruit geeft een interessant beeld.

“Land on which work has been or is to done in another manner (e.g. land ready for building, or land on which houses are marked down for demolition are situated). If these were exempt the burden of VAT on the work would be absorbed in the price of the immovable property, thus involving cumulative taxation”.

“(…) building land means simply “land prepared for construction, land on which an incomplete building or a building for demolition stands, and right to build on top of an existing building.”⁴⁰

Ook het HvJ EU gaat in de zaak Gemeente Emmen nader in op de ratio legis van de vrijstelling van de levering van onroerend goed, alsmede de uitzondering daarop voor de levering van een bouwterrein. Het HvJ EU geeft daarover het volgende aan:

³⁸ HvJ EU, Canterbury Hockey Club, reeds aangehaald, punt 17.

³⁹ Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 16.

⁴⁰ A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, 2011, Terra, Ben/Kajus, Julie, blz. 953.

Weliswaar is het vaste rechtspraak dat de vrijstellingen (...) autonome communautaire rechtsbegrippen zijn (...) en kunnen de Lid-Staten bijgevolg de inhoud van deze vrijstellingen niet wijzigen, in het bijzonder wanneer zij de toepassingsvoorwaarden daarvoor vaststellen, maar hiervan kan geen sprake zijn wanneer de Raad de omschrijving van bepaalde termen van een vrijstelling juist aan de Lid-Staten heeft overgelaten, met dien verstande dat zij daarbij het doel (...) dienen te eerbiedigen, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van belasting vrijstelt.⁴¹

Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging

Wat betreft de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging blijkt de ratio legis niet uit de parlementaire geschiedenis. De tekst blinkt evenmin uit in duidelijkheid, zodat het HvJ EU hier 'noodgedwongen' invulling aan geeft. In een groot aantal arresten wordt gesteld dat doelstelling van de vrijstelling is het verlagen van de kosten van medische verzorging, zodat deze niet ontoegankelijk wordt.⁴² Het HvJ EU verwijst daarbij naar andere arresten, maar uiteindelijk lijkt het erop dat AG Saggio in zijn conclusie 'invulling geeft' aan de ratio legis de vrijstelling voor medische verzorging.

Uit de ratio van de in de bedoelde bepaling vervatte BTW-vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging blijkt trouwens vrij duidelijk, dat een dergelijke vrijstelling gegrond is op de noodzaak om de medische kosten te verminderen en zodoende de toegang tot de bescherming van de gezondheid te verbeteren. Zou anders worden geredeneerd, en zou er met andere woorden van worden uitgegaan dat de vrijstelling geldt voor elke beroepsactiviteit van artsen, dan zou de werkingssfeer van de bepaling worden uitgebreid tot werkzaamheden die niet in verband staan met de gezondheid van de mens en zouden ten onrechte zeer verschillende situaties en belangen gelijk worden behandeld. Zoals het Verenigd Koninkrijk terecht opmerkt, is de bescherming van de gezondheid van de mens een ander belang dan de technische bijstand van artsen aan een rechterlijke instantie in het kader van een geding (...).⁴³

Onderwijs

Analoog aan en onder verwijzing naar de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging vult HvJ EU de ratio legis in. De doelstelling van de vrijstelling is het verlagen van de kosten van onderwijs zodat deze niet ontoegankelijk wordt.⁴⁴

Sociaal cultureel

De verlaging van de kosten ter bevordering van de toegankelijkheid wordt door het HvJ EU eveneens gebezigd bij de sociaal-culturele vrijstelling. Het HvJ EU oordeelt dat uit deze bepaling blijkt dat het doel van de vrijstelling erin bestaat bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang op het gebied van btw gunstiger te behandelen, en ze aldus goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben.⁴⁵

⁴¹ HvJ EU, 28 maart 1996, C-468/93, Gemeente Emmen, punt 25.

⁴² HvJ EU, Kügler, reeds aangehaald, punt 29 en HvJ EU d.d. 11 januari 2001, C-76/99 (Commissie tegen Frankrijk) punt 23.

⁴³ HvJ EU, conclusie AG, 27 januari 2000, zaak D. tegen W, C-384/98, punt 16.

⁴⁴ HvJ EU, 20 juni 2002, C-287/00, Commissie tegen Duitsland, punt 47.

⁴⁵ HvJ EU, Kingscrest, reeds aangehaald, punt 30.

4.2 'Tweede' ratio legis met betrekking tot omschrijving

In de vorige paragraaf is de ratio legis van enkele vrijstellingsbepalingen beschreven, waarin de lidstaat een bepaalde beoordelingsvrijheid heeft in het erkennen, omschrijven of stellen van beperkingen en voorwaarden (kansspelen). Maar bij de vrijstelling voor medische verzorging (132-1-c) is er iets 'bijzonders' aan de hand. Er is sprake van een 'tweede' ratio legis, specifiek met betrekking tot het element van de 'omschrijving' door de betrokken lidstaat.

Het HvJ EU introduceert het 'kwaliteitsvereiste', zijnde dat de omschrijving door de lidstaat moet waarborgen dat de dienstverlening een "voldoende kwaliteitsniveau heeft". Het HvJ EU geeft hierover het volgende aan:

Naar de letter uitgelegd schrijft deze bepaling niet voor dat medische diensten slechts kunnen worden vrijgesteld indien een belastingplichtige met een bepaalde rechtsvorm de diensten levert. Het volstaat dat twee voorwaarden vervuld zijn, te weten dat het om medische diensten gaat en dat deze worden verricht door personen met de vereiste beroepskwalificaties.⁴⁶

Wat dienaangaande in de eerste plaats het doel van artikel 132, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn betreft, zij opgemerkt dat de in die bepaling opgenomen voorwaarde dat de gezondheidskundige verzorging van de mens moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van paramedische beroepen als door de betrokken lidstaat omschreven, beoogt te garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties. Niet alle gezondheidskundige verzorging van de mens valt dus onder die vrijstelling, daar die vrijstelling alleen betrekking heeft op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, voldoende kwaliteitsniveau heeft.⁴⁷

⁴⁶ HvJ EU, 10 september 2002, Kügler, C-141/00, punt 26 en AG in deze zaak, punt 29.

⁴⁷ HvJ EU, Solleveld, reeds aangehaald, punt 37.

5 Beoordelingsvrijheid erkenning en omschrijving door de lidstaat

De fiscale neutraliteit (paragraaf 3) en de ratio legis (paragraaf 4) komen samen bij de invulling van de beoordelingsvrijheid door de betrokken lidstaat. De begrippen zoals erkend en omschreven door de betrokken lidstaat vertonen grote gelijkenissen voor de uitwerking daarvan in de diverse vrijstellingen.

In deze paragraaf wordt nader ingegaan op de beoordelingsvrijheid van de lidstaat bij de erkenning en omschrijving van de toepassing van de vrijstelling. In deze verhandeling blijft de inhoudelijke behandeling van de beoordelingsvrijheid beperkt tot een drietal specifieke vrijstellingen, zijnde de vrijstellingen medische verzorging (132-1-c), onderwijs (132-1-i) en de uitzondering op de vrijstelling van de levering van een bouwterrein (135-1-k & 12-1-b & 12-3).

Dit betreft een bewust inhoudelijke keuze; dit drietal bestrijkt (i) zowel 'erkenning' als 'omschrijving', (ii) twee vrijstellingen zijn van algemeen belang (132) en één ten gunste van andere activiteiten (135) en (iii) zowel de uitwendige- als de inwendige neutraliteit spelen een rol. Daardoor komen de randvoorwaarden, de fiscale neutraliteit en de ratio legis afwisselend aan de orde.

5.1 Medische verzorging

Wat betreft de medische verzorging is het voor de betrokken lidstaat geen sinecure om invulling te geven aan de beoordelingsvrijheid c.q. de verplichting om "in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen" te omschrijven.

Geïnteresseerd doch met enige verbazing de constatering hoe 'eenvoudig' het HvJ EU het kwaliteitscriterium introduceert. Niet zozeer op basis van de duidelijkheid van de tekstuele bepaling, maar in het kader 'wat zou de omschrijving anders kunnen zijn'⁴⁸, oordeelt het HvJ EU in de zaak Kügler dat 'in het kader van de uitoefening' duidt op de medische verzorging door (para)medici met de vereiste beroepskwalificaties. In de latere HvJ EU zaak Solleveld wordt aan de vereiste beroepskwalificaties het criterium "voldoende kwaliteitsniveau" verbonden. Hoe dan ook, de lidstaat heeft het er (voorlopig) mee te doen. Immers, invulling geven aan deze omschrijving is verplicht en moet worden vastgelegd in de nationale (eventueel fiscale) regelgeving.

Bij de invulling van de beoordelingsvrijheid voor de vrijstelling voor medische verzorging (132-1-c) moet de lidstaat rekening houden met (i) het doel van de vrijstelling in combinatie met het doel van de verkregen beoordelingsvrijheid en (ii) de eerbiediging van de fiscale neutraliteit. Deze aspecten bepalen de wijze van invulling door de lidstaat.

Voor de vrijstelling voor medische verzorging geldt in algemene zin dat medisch verzorging is vrijgesteld van btw om de medische kosten te verminderen zodat de medische verzorging toegankelijk blijft. De 'omschrijving' van de betrokken lidstaat is er met name op gericht om een voldoende kwaliteitsniveau te bewerkstelligen. Het uitgangspunt daarbij zijn de beroepskwalificaties van de zorgverleners.

⁴⁸ In ieder geval niet de rechtspersoonlijkheid, zo stelt het HvJ EU. Dus daarom iets anders.

Aldus moet de lidstaat de beroepskwalificaties van de (para)medische zorgverleners omschrijven die het minimum kwaliteitsniveau waarborgen. De basis lijkt daarbij de 'traditionele' (Westerse) medische verzorging. Reden daarvoor is dat de traditionele Westerse medische verzorging binnen Europa de standaard is, zowel qua uitoefening als qua opleiding. Opvallend daarbij is dat de Westerse medische verzorging wordt verleend door zowel medisch personeel, als paramedisch personeel. Paramedisch betekent letterlijk 'buiten de dokter'.⁴⁹ Ook de in de traditionele (Westerse) medische verzorging werkzame personen (geen arts), zoals een verpleger, zijn paramedici. Desondanks worden de paramedische beroepen regelmatig geassocieerd met de alternatieve (Oosterse) geneeswijze. Meer algemeen geldt dat meer duidelijkheid over het communautaire begrip 'paramedische beroepen' gewenst is.

Bij de invulling van de beoordelingsvrijheid moet de fiscale neutraliteit worden geëerbiedigd. De fiscale neutraliteit is van dezelfde (secundair Unirechtelijke) rangorde als de tekstuele bepaling van de vrijstelling in de richtlijn. Reeds bij de invulling van de 'omschrijving' moet de lidstaat de fiscale neutraliteit eerbiedigen. Het is niet toegestaan om een "knijp en piep systeem" te hanteren en de vrijstelling zodanig restrictief te omschrijven, waardoor een (para)medische dienstverlener die zorg verleent van een voldoende kwaliteitsniveau, met een beroep op de fiscale neutraliteit, zijn 'gelijk' moet halen bij de rechter. De fiscale neutraliteit en het invullen van de beoordelingsvrijheid om de toepassing van de vrijstelling te omschrijven gaan hand in hand.

Uit jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke handelingen uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld. Daarbij is het van belang te realiseren dat de perceptie van de zorgontvanger maatgevend is voor de soortgelijkheid. Uit de HvJ EU zaak Solleveld volgt dat, wanneer de zorgontvanger het kwaliteitsniveau 'voldoende' vergelijkbaar vindt, ondanks het verschil in beroepskwalificaties van de zorgverlener, de vrijstelling toepassing vindt. Voorts wordt door het HvJ EU in de zaak Rank Groep plc. aangegeven dat - wat betreft de soortgelijkheid - met de relevante en/of belangrijke factoren van de ontvanger rekening moet worden gehouden in de keuze tussen de ene of de andere behandeling. In dit kader is de HvJ EU zaak Kügler eveneens relevant. In deze zaak wordt vermeld dat het HvJ EU met meerdere elementen rekening moet houden bij de beoordeling of een instelling kwalificeert als een instelling van sociale aard.

Het (voldoende) kwaliteitsniveau van de medische verzorging, vanuit optiek van de zorgafnemer, is hét enige uitgangspunt. Meerdere elementen zijn daarvan een indicatie. Het belangrijkste element zijn de wettelijk erkende beroepskwalificaties van de zorgverlener. Maar daar blijft het niet bij. Een drietal andere elementen zijn eveneens toepasbaar als een belangrijke indicatie van het kwaliteitsniveau, te weten (i) de diverse beroeps- en kwaliteitsregisters door beroepsverenigingen voor (para)medici, (ii) de dekking van (een gedeelte van) de kosten door de verzekeraar en (iii) de onderlinge samenwerking en doorverwijzing tussen (para)medici. Het gaat daarbij om het samenstel van de elementen.

⁴⁹ <http://www.dokter.nl/nieuws-items/nieuwsberichten/huisarts-nieuws/119-paramedisch-en>
<http://www.zorghulpatlas.nl/medische-zorg/paramedische-zorg/>

Het kan bijvoorbeeld zijn dat bepaalde medische beroepen c.q. diensten van medische verzorging geen wettelijke 'accreditatie' hebben. Alsdan geven sec de beroepskwalificaties onvoldoende uitsluitsel over de kwaliteit van de zorgverlening. In dat geval moet de zorgverlener in de gelegenheid worden gesteld om andere argumenten aan te dragen met betrekking tot het (voldoende) kwaliteitsniveau, zodat erkenning kan plaatsvinden en de vrijstelling van toepassing is. Bijvoorbeeld het lidmaatschap van een (erkende)⁵⁰ beroepsorganisatie van alternatieve geneeswijzen, eventueel gecombineerd met de (gedeeltelijke) vergoeding door de zorgverzekeraar en/of de doorverwijzing door een medicus naar een paramedicus. Vanuit de optiek van de consument zijn de 'alternatieve' erkenning en/of de dekking van de kosten door de zorgverzekeraar goede argumenten om voor een dergelijke dienst te kiezen. In die situatie is er – vanuit de optiek van de zorgontvanger – snel sprake van soortgelijke diensten. De fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd als rekening wordt gehouden met het samenstel van de vorengenoemde elementen.

Als bij de 'omschrijving' door de betrokken lidstaat met het samenstel van de elementen rekening moet worden gehouden, komt dit de uitvoeringskosten 'eufemistisch' gezegd niet ten goede. Het vinden van de juiste balans is lastig, maar het 'doorslaan' naar een te strikte uitleg leidt ertoe dat de kuur erger wordt dan de kwaal. Het is ongepast om bepaalde (alternatieve) vormen van (para)medische verzorging van een kwalitatief voldoende niveau te belasten met btw, omwille van de daarmee gemoeide uitvoeringskosten. De veeleer ruime uitleg van het begrip medische verzorging (HvJ EU Dornier) mag wat dat betreft een uitstralingseffect hebben naar de wijze van invulling (door de lidstaat) van de 'omschrijving' van 'het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen'. Vooral niet te strikt, zodat de medische verzorging toegankelijk blijft en de fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd.

5.2 Onderwijs

Bij de invulling van de beoordelingsvrijheid voor de vrijstelling voor onderwijs (132-1-i) moet de lidstaat met name rekening houden met (i) het doel van de vrijstelling in combinatie met het doel van de verkregen beoordelingsvrijheid en (ii) de eerbiediging van de fiscale neutraliteit. Deze aspecten bepalen hoe de invulling plaats dient te vinden.

Gelet op de HvJ EU zaak MDDP zijn onderwijsdiensten (verplicht) vrijgesteld wanneer zij worden verricht door publiekrechtelijke lichamen die zijn ingesteld om onderwijs aan te bieden, of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend.

Met andere woorden, om een private onderwijsinstelling te 'erkennen' dient te worden beoordeeld of de private onderwijsinstelling – objectief gezien – kan worden aangemerkt als een lichaam met soortgelijke doeleinden als een publiekrechtelijke onderwijsinstelling. Het is dus niet zo dat alle particuliere onderwijsinstellingen van de vrijstelling 'kunnen genieten' (slechts als de organisaties soortgelijke doeleinden nastreven). Overigens is de lidstaat verplicht om de private onderwijsinstelling te erkennen, als aan de voorwaarden wordt voldaan. Er is geen keuzerecht voor de belastingplichtige.

⁵⁰ De meeste (Nederlandse) verzekeraars hanteren lijsten van 'erkende' beroepsverenigingen voor alternatieve geneeswijzen.

Door het HvJ EU is niet aangegeven wat de doelstellingen zijn van de publiekrechtelijke onderwijsinstellingen. Wel geeft het HvJ EU aan dat er een beoordelingsvrijheid is en dat daarbij de fiscale neutraliteit moet worden geëerbiedigd.⁵¹ Het betreft de uitwendige neutraliteit. Overigens is het jammer dat in de HvJ EU zaak MDDP c gelet op het gewenste recht op aftrek van btw – de inwendige neutraliteit niet aan de orde gesteld.

Gelet op de jurisprudentie van het HvJ EU is het duidelijk dat – wat betreft de erkenning – de rechtspersoonlijkheid geen rol speelt, de winstbeoogendheid evenmin. De betaalbaarheid van de prijzen, wellicht een element voor de toegankelijkheid van onderwijs en een doel van een publiekrechtelijk lichaam, is eveneens geen criterium voor de erkenning (doch de vrijstelling kan daarvan afhankelijk worden gesteld op basis van artikel 133).

Het verlenen van onderwijs is een communautair begrip dat erop is gericht dat kennis en kunde wordt overgedragen. Is hét doel van een publiekrechtelijke (onderwijs)instelling niet 'louter' het overdragen van kennis en kunde op de voor onderwijs kenmerkende didactische manier. Wellicht is het 'simpelweg' de bedoeling van de communautaire wetgever geweest om hobby-educatie – zoals het badkamerzingen⁵² – te weren van de vrijstellingen.

Of is de beoordelingsvrijheid die de betrokken lidstaat toekomt, analoog aan de vrijstelling voor medische verzorging, erop gericht om alleen onderwijs van kwalitatief voldoende niveau te laten profiteren van de vrijstelling? Gelden daarbij als kenmerkende elementen de accreditatie van de onderwijsinstelling en/of de beroepskwalificaties van de docenten?

Indien het kwaliteitselement een rol speelt, zou het 'logisch' zijn geweest als het HvJ EU in de zaak MDDP het kwaliteitsvereiste aan de orde zou hebben gesteld. Desondanks het besef dat logica en de 'strikte' beantwoording door het HvJ EU van prejudiciële vragen niet altijd samen gaan.

Als het kwaliteitsvereiste een rol speelt om de organisatie als lichaam van soortgelijke doeleinden te erkennen, dienen ter eerbiediging van de fiscale neutraliteit verschillende elementen in acht te worden genomen (in overeenstemming met de HvJ EU zaken Kügler en Dornier). Evenals bij de analyse van de beoordelingsvrijheid bij de vrijstelling voor medische verzorging, dient in acht te worden genomen dat het kwaliteitsniveau vanuit de perceptie van degene die het onderwijs afneemt maatgevend is.

Dat een private onderwijsinstelling op basis van (inter)nationale (eventueel niet fiscale) regels wordt aangemerkt als een onderwijsinstelling, is daarbij een belangrijk element. Maar het is (wederom) niet het enige element waarop de kwaliteitstoets gebaseerd mag/kan zijn. De beroepskwalificaties van de docenten kunnen eveneens een indicatie vormen van het kwaliteitsniveau van het onderwijs.

⁵¹ MDDP, reeds aangehaald, punt 38.

⁵² Hof 's-Gravenhage, 27-03-1997, nr. 94/1974.

Daarnaast is de status van de afnemer eveneens een indicatie van het voldoende kwaliteitsniveau van de dienstverlening. Voor de toepassing van de medische vrijstelling is de dekking van de kosten door de verzekeraar een indicatie van het kwaliteitsniveau (als voldoende). Analoot hieraan is het een goed argument als – bijvoorbeeld bij B2B onderwijsdienst – wordt aangetoond dat de werkgever de opleiding van een werknemer faciliteert en betaalt. Met enig vertrouwen in de marktwerking zijn werkgevers erop gericht om onderwijsdiensten van kwalitatief voldoende niveau af te nemen, een andere perceptie is lastig voor te stellen. Verleent een dienstverlener onderwijsdiensten van kwalitatief onvoldoende niveau en neemt een werkgever deze diensten af, dan moet de marktwerking ervoor zorgen dat de continuïteit in gevaar komt en dat de handelwijze wordt veranderd (onderwijs aanbieden van betere kwaliteit respectievelijk onderwijs inkopen van betere kwaliteit).

5.3 Bouwterrein

Bij de invulling van de beoordelingsvrijheid voor de uitzondering van de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein moet de lidstaat met name rekening houden met het doel van de vrijstelling in combinatie met het doel van de verkregen beoordelingsvrijheid.

Bij de eerbiediging van de fiscale neutraliteit lijkt het erop dat niet zozeer de uitwendige neutraliteit een rol speelt, maar juist de inwendige neutraliteit. Het HvJ EU heeft met betrekking tot het begrip bouwterrein uitspraak gedaan in een aantal zaken van Nederlandse afkomst. Te denken valt hierbij aan de HvJ EU zaken gemeente Emmen, Don Bosco⁵³, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV⁵⁴ en Maasdriel⁵⁵. In deze arresten ligt de nadruk op de inwendige neutraliteit, waarbij het HvJ EU de bouw- en handelsfase beschermt tegen cumulatie van btw. In de zaak Don Bosco grijpt het HvJ EU de teleologische uitleg aan om aan de tekstuele bepaling van het begrip bouwterrein een ruimere invulling te geven.

In dit kader rijst de vraag in hoeverre een terrein 'onbebouwd' moet zijn om te kwalificeren als een bouwterrein en in hoeverre de beoordelingsvrijheid van de lidstaat hierin een rol speelt.

In artikel 12-3 wordt het begrip bouwterrein vermeld als (...) door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen (...). Of een bouwterrein bebouwd en/of onbebouwd moet zijn wordt niet vermeld. Mocht dit relevant zijn, dan is artikel 12-3 een aangewezen plaats in de richtlijn om dat te vermelden.

In artikel 135-1-k is opgenomen dat "(...) de vrijstelling van toepassing is op de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de (...) levering van een bouwterrein." Op grond van de letterlijke bepaling kan worden afgeleid dat een bouwterrein in ieder geval onbebouwde grond kan zijn. Dat maakt het relevant om de uitzondering op de vrijstelling van de levering van een bouwterrein op te nemen dit artikel, waarin de vrijgestelde levering van onbebouwde grond wordt voorgeschreven. Maar de tekst van 135-1-k sluit niet uit dat een bouwterrein ook bebouwd kan zijn.

⁵³ HvJ EU, 19 november 2009, C-461/08, Don Bosco

⁵⁴ HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, J. J. Komen en Zonen Beheer

⁵⁵ HvJ EU, 17 januari 2013, C-543/11, Woningstichting Maasdriel

Voorts wordt in de HvJ EU zaak gemeente Emmen aangegeven dat het doel van de richtlijn is om (...) enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn (...) vrij te stellen van btw. Weliswaar wordt door het HvJ EU de levering van “onbebouwde terreinen” benadrukt, maar dat kan (mogelijk) worden verklaard (nog niet erg overtuigend) door de casuïstiek.

De ratio legis biedt evenwel ondersteuning. Uit de werkdocumenten van het Europese Parlement blijkt dat de inwendige neutraliteit hoog in het vaandel staat. De bouw- en handelsfase wordt nadrukkelijk besproken, waarbij wordt aangegeven dat de toepassing van de vrijstelling leidt tot cumulatie van btw. De bouw- en handelsfase is van belang in verband met de meervoudige levenscyclus van onroerend goed. In dat kader is het cruciaal om vast te stellen wanneer de levenscyclus (opnieuw) begint. De werkdocumenten scheppen het beeld dat het de bedoeling is geweest om de bouw- en handelsfase te laten aangrijpen als een gebouw de originele gebruiksfunctie verliest en ‘klaar is’ voor de sloop. Het lijkt erop dat op dat moment er niet langer sprake is van de levering van (gedeelte van een) gebouw conform 132-1-j. Het ligt dan ook niet voor de hand om te veronderstellen dat – bij een gebouw zonder functie, bestemd voor de sloop – aan te sluiten bij de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikname (121-1-j j.o. 12-1-a). Veeleer lijkt het erop dat – bij een gebouw zonder functie, bestemd voor de sloop – het begrip bouwterrein (12-3) een rol speelt. Zie in dit kader paragraaf 4.1. van deze verhandeling en de werkdocumenten van het Europese Parlement waaraan wordt gerefereerd:

“(...) building land means simply “land prepared for construction, land on which an incomplete building or a building for demolition stands, and right to build on top of an existing building.”

Terugkomend op de invulling van de beoordelingsvrijheid door de lidstaat voor de omschrijving van het begrip bouwterrein. Indachtig het doel van de vrijstelling in combinatie met het doel van de verkregen beoordelingsvrijheid, moeten de lidstaten het begrip bouwterrein omschrijven. Gelet op de tekstuele bepalingen van de richtlijn lijkt het erop dat de lidstaten (binnen een bepaalde marge) een beoordelingsvrijheid hebben om vast te stellen wanneer de levenscyclus van een onroerende zaak (opnieuw) begint. Waarom precies is echter niet helder. Bij de medische vrijstelling en de vrijstelling voor onderwijs kan een bepaald minimum kwaliteitsniveau de beoordelingsvrijheid verklaren, maar bij een bouwterrein lijkt dit aspect niet aan de orde. Met betrekking tot de levering van een bouwterrein spelen de elementen van het ondernemerschap en de intentie van de ondernemer veeleer een rol. Deze elementen zijn communautair ingegeven en vormen de basis van de omzetbelasting en het ondernemerschap. Waarom een lidstaat een (bepaalde) beoordelingsbevoegdheid toekomt bij de omschrijving van het begrip bouwterrein is wat dat betreft onduidelijk. Dit lijkt bij uitstek iets wat door de communautaire wetgever moet worden ingevuld.

Van Dongen omschrijft het toepasselijk: “de bijzondere begrippen in de richtlijn lijken de lidstaten de nodige beoordelingsvrijheid te bieden, maar zijn eigenlijk een soort fopspeen of, toepasselijker, een soort luchtkasteel. Hoe je het ook wendt of keert, deze begrippen dienen immers binnen het bouwwerk van de Btw-richtlijn te passen.”⁵⁶

⁵⁶ Het bouwwerk van de btw, dr. A. van Dongen, NTFR 2010-1298.

6 Invulling beoordelingsvrijheid door Nederland

Zoals gezegd is het geen sinecure om invulling te geven aan de beoordelingsvrijheid. Ook de Nederlandse wetgever worstelt (volstrekt) begrijpelijk met deze invulling, gelet op de tijdsspanne die het Ministerie van Financiën heeft betracht bij de wijziging van de vrijstellingen voor medische verzorging en onderwijs.

Wat betreft de medische verzorging geeft de Nederlandse wetgever invulling aan het kwaliteitscriterium door als voorwaarden te stellen dat de zorgverleners een opleiding hebben genoten krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg en dat de zorgverlening onderdeel uitmaakt van deze specifieke opleiding. Op zichzelf zijn dit elementen die een indicatie vormen van de kwaliteit. Maar er zijn meer elementen die in acht moeten worden genomen om, op basis van de fiscale neutraliteit, andere (concurrerende) zorgverleners die soortgelijke dienstverlening verrichten de vrijstelling niet te ontnemen. Met name de (gedeeltelijke) dekking door de verzekeraar en/of de onderlinge doorverwijzing door medici. Het komt als onredelijk voor als een universitair geschoolde chiropractor de vrijstelling wordt ontzegd, terwijl de Nederlandse verzekeraars dergelijke kosten (op basis van het aanvullend pakket) vergoeden. Ditzelfde geldt voor de medisch tatoeëerder, die wordt ingeschakeld door andere medici (chirurg) om wijnvlekken, brandwonden of littekens te behandelen. Of de medisch pedicure die zorgontvangers met diabetes, reuma, MS of een dwarslaesie de noodzakelijke voetverzorging geeft. Geen erkende opleiding doch wel een beroepsvereniging, huisartsen verwijzen door naar de pedicure en de meeste verzekeraars vergoeden de kosten. Met ontzag voor de problemen in de uitvoering, maar deze (te) strikte uitleg eerbiedigt noch het doel van de richtlijn, noch de fiscale neutraliteit. De wijze waarop de Nederlandse wetgever invulling heeft gegeven aan de beoordelingsvrijheid is daarmee niet correct.

Ten aanzien van de vrijstelling voor onderwijs is het doel daarvan te onduidelijk. Speelt het kwaliteitsvereiste een rol, of toch iets anders? Indien het kwaliteitsvereiste de reden is van de toegekende beoordelingsvrijheid, moet met betrekking tot de Nederlandse invulling worden geconcludeerd dat er meer elementen daarvan een indicatie vormen, dan enkel het nationale CRKBO-register. Bovendien biedt het Nederlandse CRKBO-register de belastingplichtige ten onrechte de keuze om de vrijstelling toe te passen, uit de zaak MDDP leren we dat dit niet is toegestaan. Daarnaast worden internationale onderwijsinstellingen, veelal nationaal wettelijk erkend, onnodig belemmerd in de concurrentiepositie door de inschrijving in een Nederlands register (met een audit) als voorwaarde te stellen. Aldus is de wijze waarop de Nederlandse wetgever invulling heeft gegeven aan de beoordelingsvrijheid niet correct.

Ten slotte de invulling van het begrip bouwterrein. De communautaire uitleg maakt de grens van de (krappe) marge onduidelijk en wellicht zelfs overbodig. Desondanks moeten de lidstaten het begrip bouwterrein omschrijven. Het lijkt erop dat de Nederlandse wetgever het begrip bouwterrein te restrictief uitlegt. Indachtig de ratio legis van het begrip bouwterrein en de inwendige neutraliteit, lijkt het erop dat ook bebouwde grond als bouwterrein kan kwalificeren.

Immers: "(...) building land means simply "land prepared for construction, land on which an incomplete building or a building for demolition stands, and right to build on top of an existing building."⁵⁷

7 Resumé

De beoordelingsvrijheid van de lidstaten met betrekking tot de erkenning en omschrijving van de toepassing van de vrijstellingen is met 'handen en voeten' gebonden aan de fiscale neutraliteit en de ratio legis van de vrijstellingen. De randvoorwaarden waar de lidstaten rekening mee moeten houden zijn talrijk en onduidelijk. Enerzijds is de invulling van de beoordelingsvrijheid verplicht, anderzijds blijkt de invulling hiervan in de praktijk (te) lastig. Hierdoor treden onwerkbare situaties op.

De nationale wetgever en belastingplichtigen ondervinden hiervan grote hinder. Het HvJ EU navigeert, zonder daarbij een duidelijke koers te varen. Doelstellingen worden noodgedwongen door het HvJ EU zelf ingevuld en prejudiciële vragen worden op een hoog abstractieniveau beantwoord, zodat de nationale wetgever met vragen blijft terugkomen bij het HvJ EU. Er moet worden gewerkt aan een oplossing, waarbij het erop lijkt dat het HvJ EU de oplossing niet kan en zal bieden.

Deze oplossing dient van de hand van de communautaire wetgever te komen. Een oplossing kan zijn om 'simpelweg' de beoordelingsvrijheid af te schaffen (door de richtlijn aan te passen), zodat de vrijstellingen volledig communautair moeten worden uitgelegd. Met betrekking tot de medische vrijstelling en de vrijstelling voor onderwijs, hoe sympathiek het minimum kwaliteitsvereiste ook lijkt, het kwaliteitsvereiste is een dermate subjectief criterium dat (te) lastig is om objectief te kwalificeren. Het gevaar dreigt dat de kuur erger wordt dan de kwaal.

Wat betreft de uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein rijst de vraag in hoeverre de beoordelingsvrijheid van een lidstaat gepast is. Is dit niet veeleer een communautair aspect dat door de communautaire wetgever moet worden vastgesteld en door het HvJ EU moet worden uitgelegd.

De ervaring leert dat - met inmiddels 28 lidstaten – het erg lastig is om de richtlijn te veranderen. Wellicht kan een (tussen)oplossing worden bereikt door een formele procedure voor erkenning en omschrijving in de btw-verordering⁵⁸ op te nemen.

Indien de beoordelingsvrijheid wordt gehandhaafd, is het noodzakelijk om aan te geven waarom lidstaten een beoordelingsvrijheid toekomt en om concreet aan te geven op welke wijze lidstaten hiermee moeten omgaan. Lukt dit niet op communautair niveau, dan is het klaarblijkelijk onvoldoende relevant en is de nationale invulling evenmin haalbaar. In dat geval moet de beoordelingsvrijheid worden ingetrokken.

⁵⁷ A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, 2011, Terra, Ben / Kajus, Julie, blz. 953.

⁵⁸ Op basis van artikel 397 van de btw-richtlijn kunnen uitvoeringsmaatregelen worden getroffen.

Bijlage: literatuurlijst

- mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen (BTW- Jurisprudentie van het Hof van Justitie)
- dr. A. van Dongen, Het bouwwerk van de btw, NTFR 2010-1298
- Terra, Ben/Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives, volume 1, 2011
- Prof. mr. M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, 2010 Kluwer

Hof van Justitie

- HvJ EU, 15 juni 1989, C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)
- HvJ EU, 11 augustus 1995, C-453/93, W. Bulthuis-Griffioen
- HvJ EU, 28 maart 1996, C-468/93, Gemeente Emmen
- HvJ EU, 11 juni 1998, C-283/95, Karlheinz Fischer
- HvJ EU, 7 september 1999, C-216/97, J. Gregg en M. Gregg
- HvJ EU, conclusie AG, 27 januari 2000, zaak D. tegen W, C-384/98
- HvJ EU, 11 januari 2001, C•76/99, Commissie/Frankrijk,
- HvJ EU, 3 mei 2001, C-481/98, Commissie/Frankrijk
- HvJ EU, 10 september 2002, C-141/00, Kügler
- HvJ EU, 3 april 2003, C•144/00, Hoffmann
- HvJ EU, Commissie/Duitsland, 23 oktober 2003, C-109/02
- HvJ EU, 6 november 2003, C-45/01, Dornier
- HvJ EU, 26 mei 2005, C•498/03, Kingscrest Associates & Montecello
- HvJ EU, 9 februari 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede
- HvJ EU, 27 april 2006 C•443/04 & C-444/04, Solleveld & van den Hout
- HvJ EU, 8 juni 2006, C-106/05, L.U.P.
- HvJ EU, 14 juni 2007, C-434/05, Horizon College
- HvJ EU, 14 juni 2007, C•445/05, Werner Haderer
- HvJ EU, 16 oktober 2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club
- HvJ EU, 19 november 2009, C-461/08, Don Bosco
- HvJ EU, 13 juli 2010, C-36/99, Idéal tourisme NV
- HvJ EU, 11 oktober 2011, C-267/99, Adam
- HvJ EU, 10 november 2011, C•259/10 en C•260/10, The Rank Group plc.
- HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, J. J. Komen en Zonen Beheer
- HvJ EU, 19 juli 2012, C-174/11, Ines Zimmermann
- HvJ EU, 17 januari 2013, C-543/11, Woningstichting Maasdriel
- HvJ EU, conclusie AG, 26 september 2013, C-366/12, Klinikum Dortmund
- HvJ EU, 28 november 2013, C-319/12, MDDP

Aangehaalde wetgeving

- Eerste Richtlijn 67/227/EEG van 11 april 1967
- Tweede richtlijn inzake omzetbelasting van 11 april 1967, nr. 67/228/EEG
- Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting
- Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde van 28 november 2006, 2006/112/EC

Bijlage: vrijstellingsbepalingen btw-richtlijn

Hierna de relevante vrijstellingsbepalingen voor deze verhandeling uit de RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn).

Artikel 132: Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang

Medisch: artikel 132, eerste lid, onderdeel b, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-b)

“ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende **inrichtingen van dezelfde aard.**”

Medisch: artikel 132, eerste lid, onderdeel c, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-c)

“medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen **als omschreven door de betrokken lidstaat.**”

Sociaal-cultureel: artikel 132, eerste lid, onderdeel g, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-g)

“diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als **instellingen van sociale aard** worden erkend.”

Sociaal-cultureel: artikel 132, eerste lid, onderdeel h, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-h)

“diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met de bescherming van kinderen en jongeren en welke worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als **instellingen van sociale aard** worden erkend.”

Sociaal-cultureel: Artikel 132, eerste lid, onderdeel n, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-n)

“bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere **culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend.**”

Onderwijs: artikel 132, eerste lid, onderdeel i, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-i)

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

Artikel 133

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

- a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;
- b) het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

- c) 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 aan de BTW onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;
- d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

De lidstaten die krachtens bijlage E van Richtlijn 77/388/EEG van de Raad op 1 januari 1989 de in artikel 132, lid 1, punten m) en n), bedoelde handelingen aan BTW onderwierpen, mogen de in de eerste alinea, punt d), vermelde voorwaarden ook toepassen wanneer vrijstelling wordt verleend voor de genoemde diensten of goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke lichamen.

Artikel 134

Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

- a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Artikel 135: Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten

Vermogensbeheer: artikel 135, eerste lid, onderdeel g, van de btw-richtlijn (afgekort: 132-1-g)
"het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, zoals omschreven door de lidstaten."

Kansspelen: artikel 135, eerste lid, onderdeel i, van de btw-richtlijn (afgekort: 135-1-i)
"weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen."

OG: artikel 135, eerste lid, onderdeel k, van de btw-richtlijn (afgekort: 135-1-j)
"de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering."

OG: artikel 135, eerste lid, onderdeel k, van de btw-richtlijn (afgekort: 135-1-k)
"de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein."

Gebouw: artikel 12, eerste lid, onderdeel b (afgekort: 12-1-b)
"de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming."

Bouwterrein: artikel 12, eerste lid, onderdeel b (afgekort: 12-1-b)
"de levering van een bouwterrein."

Bouwterrein: artikel 12, derde lid (afgekort 12-3)
"Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als "bouwterrein" beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen."