

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 november 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder f) – Vrijstelling van diensten die door zelfstandige groeperingen van personen zijn verricht ten behoeve van hun leden – Toepasselijkheid op btw-groepen – Artikel 11 – Btw-groep”

In zaak C-77/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk] bij beslissing van 30 januari 2019, ingekomen bij het Hof op 1 februari 2019, in de procedure

Kaplan International Colleges UK Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Tweede kamer, A. Kumin, T. von Danwitz en P. G. Xuereb (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 januari 2020,

gelet op de opmerkingen van:

- Kaplan International Colleges UK Ltd, vertegenwoordigd door R. Woolich en M. Murcia, solicitors, en R. Hill, barrister,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brandon, J. Kraehling en Z. Lavery als gemachtigden, bijgestaan door O. Thomas, QC,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 april 2020,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kaplan International Colleges UK Limited (hierna: „KIC”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belasting- en douanediens van het Verenigd Koninkrijk) over de weigering van laatstgenoemden om Kaplan de voor zelfstandige groeperingen van personen vastgestelde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te verlenen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De overwegingen 25 en 35 van richtlijn 2006/112 luiden als volgt:

„(25) De maatstaf van heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van de btw op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt.

[...]

(35) Met het oog op een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten dient een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen te worden vastgesteld.”

4 Artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

5 Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

6 Artikel 11 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde [...] kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

7 Artikel 131 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

8 Artikel 132, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

f) 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;

[...]

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;

[...]”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

9 Bijlage 9, groep 16, bij de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „wet van 1994”), waarbij artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 in nationaal recht is omgezet, bepaalt dat van btw zijn vrijgesteld:

„[...]

1 De verrichting van diensten door een zelfstandige groepering van personen wanneer aan elk van de volgende voorwaarden is voldaan:

(a) elk van die personen oefent een activiteit uit („relevante activiteit”) die is vrijgesteld van btw of waarvoor hij niet belastingplichtig is in de zin van artikel 9 van richtlijn [2006/112];

(b) de verrichting van diensten is bedoeld om aan de leden van de groepering de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van de relevante activiteit;

(c) de groepering vordert van haar leden enkel terugbetaling van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven; en

(d) de vrijstelling kan niet tot verstoring van de mededinging leiden.”

10 Bijlage 9, groep 6, bij de wet van 1994 voorziet in vrijstelling voor onderwijsdiensten.

11 Section 7A van deze wet, met als opschrift „Plaats van verrichting van diensten”, bepaalt het

volgende:

- „(1) In deze section wordt voor de toepassing van deze wet het land bepaald waarin diensten worden verricht.
- (2) Een dienst wordt geacht te zijn verricht,
- (a) indien de persoon voor wie de diensten worden verricht een relevante ondernemer is, in het land van de afnemer; en
- (b) in de andere gevallen, in het land waar de verrichter is gevestigd.
- (3) De plaats van verlening van een recht op diensten is dezelfde als die waar de verrichting van de diensten zou worden geacht te hebben plaatsgevonden indien die had plaatsgevonden door de verlener van het recht ten behoeve van degene die het recht geniet (ongeacht of dat recht is uitgeoefend); hiertoe omvat een recht op diensten elk recht en elke optie of prioriteit met betrekking tot het verrichten van diensten en een belang dat voortvloeit uit een recht op diensten.
- (4) In het kader van deze wet is een persoon een relevante ondernemer met betrekking tot een verrichting van diensten indien die persoon
- (a) een belastingplichtige is in de zin van artikel 9 van richtlijn [2006/112];
- (b) overeenkomstig deze wet is geregistreerd;
- (c) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd overeenkomstig de wetgeving van een andere lidstaat dan het Verenigd Koninkrijk; [...]

[...]

en de diensten niet uitsluitend voor particuliere doeleinden voor de persoon zijn verricht.

[...]”

12 Section 8 van deze wet voorziet in de verleggingsregeling en luidt als volgt:

- „(1) Wanneer diensten worden verricht door een persoon die is gevestigd in een ander land dan het Verenigd Koninkrijk in de gevallen waarin dit lid van toepassing is, geldt deze wet alsof (in de plaats van een verrichting van diensten door die persoon)
- (a) een verrichting van diensten door de afnemer in het Verenigd Koninkrijk heeft plaatsgevonden in de loop van of met het oog op zijn handelsactiviteiten, en
- (b) die verrichting belastbaar was.
- (2) Bovenstaand lid (1) is van toepassing indien
- (a) de afnemer een relevante ondernemer is die in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, en
- (b) de plaats van verrichting van de diensten zich in het Verenigd Koninkrijk bevindt en, indien enig artikel van deel 1 of 2 van bijlage 4A op de verrichting van de diensten van toepassing is, de afnemer geregistreerd is overeenkomstig deze wet.
- (3) Diensten die overeenkomstig lid (1) hierboven als verricht door de afnemer worden beschouwd, mogen niet in aanmerking worden genomen als door hem verrichte diensten voor het

bepalen van zijn recht op aftrek van de voorbelasting krachtens section 26, lid 1.

[...]"

13 Met betrekking tot het begrip groepering van personen die voor btw-doeleinden als één belastingplichtige kunnen worden beschouwd (hierna: „btw-groep”), heeft het Verenigd Koninkrijk, met gebruikmaking van de in artikel 11 van richtlijn 2006/112 neergelegde mogelijkheid, section 43 van de wet van 1994 vastgesteld, waarin het volgende is bepaald:

„(1) Wanneer krachtens [sections 43A tot en met 43D] rechtspersonen worden beschouwd als leden van een groep, wordt elke door een lid van de groep uitgeoefende handelsactiviteit beschouwd als uitgeoefend door het vertegenwoordigende lid, en

(a) elke levering van goederen of verrichting van diensten door een lid van de groep aan een ander lid van de groep wordt buiten beschouwing gelaten; en

(b) elke levering van goederen of verrichting van diensten door of aan een lid van de groep waarop bovenstaand punt (a) niet van toepassing is, wordt beschouwd als een levering of verrichting door of aan het vertegenwoordigende lid; en

(c) alle btw die een lid van de groep heeft voldaan of verschuldigd is over de verwerving van goederen uit een andere lidstaat of over de invoer van goederen uit een derde land wordt beschouwd als voldaan of verschuldigd door het vertegenwoordigende lid, en de goederen worden beschouwd

(i) in het geval van uit een andere lidstaat verworven goederen, voor de toepassing van section 73, lid 7; en

(ii) in het geval van uit een derde land ingevoerde goederen, voor de toepassing van section 73, lid 7, en section 38;

als verworven of, in voorkomend geval, ingevoerd door het vertegenwoordigende lid, en alle leden van de groep zijn hoofdelijk aansprakelijk voor het voldoen van de btw die het vertegenwoordigende lid verschuldigd is.”

14 Section 43, lid 1AA, van die wet luidt als volgt: „Wanneer

(a) het van belang is voor de toepassing van enige bepaling van of krachtens deze wet (hierna: „relevante bepaling”) of de persoon door of aan wie een goed wordt geleverd of dienst wordt verricht, of de persoon door wie goederen worden verworven of ingevoerd, aan een specifieke beschrijving beantwoordt;

(b) punt (b) of (c) van bovenstaand lid 1 van toepassing is op elke levering of verrichting, verwerving of invoer; en

(c) er een voor de toepassing van de relevante bepaling beslissend verschil is tussen

(i) de beschrijving die van toepassing is op het vertegenwoordigende lid, en

(ii) de beschrijving die van toepassing is op de rechtspersoon die (behalve in deze section) in het kader van deze wet zou worden beschouwd als de persoon die de levering of verrichting, verwerving of invoer realiseert of, in voorkomend geval, als de persoon aan wie de levering of verrichting geschiedt,

geldt dat de relevante bepaling uitwerking heeft met betrekking tot die levering of verrichting, verwerving of invoer alsof de enige beschrijving die op het vertegenwoordigende lid van toepassing is de beschrijving is die de facto op die rechtspersoon van toepassing is.”

15 Section 43, lid 1AB, van die wet bepaalt het volgende:

„Bovenstaand lid (1AA) is niet van toepassing voor zover de beslissende factor voor de toepassing van de relevante bepaling de vraag is of een persoon belastingplichtig is.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 KIC is houdstermaatschappij van de Kaplangroep, die onderwijs? en loopbaanontwikkelingsdiensten aanbiedt. Deze groep heeft negen dochterondernemingen, die alle in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd (hierna: „Kaplan-ondernemingen”). In het kader van een samenwerking met een of meer Britse universiteiten beheert elk van deze ondernemingen een college voor hoger onderwijs in het Verenigd Koninkrijk (hierna: „internationale colleges”).

17 Met betrekking tot de onderwijsdiensten die zij aanbieden aan studenten, komen de Kaplan-ondernemingen in aanmerking voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

18 Van de internationale colleges zijn er acht voor 100 % eigendom van KIC. De laatste instelling, University of York International Pathway College, is voor 55 % in handen van de universiteit van York (Verenigd Koninkrijk) en voor 45 % in handen van KIC.

19 KIC is voorts vertegenwoordigend lid van een btw-groep waarbij iedere Kaplan-onderneming is aangesloten, met uitzondering van University of York International Pathway College aangezien deze instelling geen 100 %? of meerderheidsdochteronderneming van KIC is.

20 Elk internationaal college heeft een eigen beheers? en bestuursstructuur, die bestaat uit vertegenwoordigers van de Kaplan-onderneming en de betrokken universiteit.

21 Vóór oktober 2014 werden overeenkomsten tussen de onderwijswervingsagenten van de Kaplan-ondernemingen en KIC gesloten in het Verenigd Koninkrijk, zodat deze laatste vennootschap rechtstreeks in contact stond met die agenten voor het werven van buitenlandse studenten voor de internationale colleges. Deze agenten ontvingen hulp van vertegenwoordigingskantoren, die hun operationele steun verleenden en die op de belangrijkste betrokken markten waren gevestigd, te weten China, Hong Kong, India en Nigeria. Met uitzondering van een kantoor in Vietnam waren deze vertegenwoordigingskantoren lid van de Kaplan-groep en verrichtten zij tegen betaling diensten ten behoeve van KIC. In het kader van de verleggingsregeling was KIC in het Verenigd Koninkrijk onderworpen aan btw voor de door die vertegenwoordigingskantoren en agenten verrichte diensten.

22 De Kaplan-groep richtte in oktober 2014 Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (hierna: „KPS”) op, een in Hong Kong gevestigde aandelenvennootschap, die voor gelijke delen in handen is van de negen Kaplan-ondernemingen als leden. Deze groep heeft 20 mensen in dienst en oefent haar werkzaamheden uit in het kader van een toetredingsovereenkomst. Op één uitzondering na verricht KPS geen diensten ten behoeve van niet-leden.

23 Sinds oktober 2014 draagt KPS verantwoordelijkheden die voordien door KIC werden uitgeoefend, en centraliseert zij bepaalde taken die vóór die datum door de vertegenwoordigingskantoren werden vervuld. Voorts beheert KPS het netwerk van vertegenwoordigingskantoren wereldwijd. Aangezien dit netwerk is uitgebreid en de betrekkingen

tussen KPS en deze kantoren zijn geïntensiveerd, zijn laatstgenoemden thans belast met de dagelijkse leiding over de agenten.

24 Daarnaast is KPS verantwoordelijk voor de leiding over de agenten in Oost- en Zuidoost-Azië, wat haar in staat stelt een agentuurdienst aan te bieden in dezelfde tijdzones als de wervingsmarkten van de internationale colleges. Deze agenten hebben geen exclusieve band met KPS en mogen werken met de concurrenten van de Kaplan-ondernemingen alsook met de betrokken universiteiten. Om hun taak te vervullen, krijgen de voor KPS werkende agenten steun om hen aan te moedigen de door de Kaplan-ondernemingen beheerde internationale colleges aan te bevelen.

25 De agenten factureren hun diensten aan KPS, die deze rechtstreeks betaalt. Over de diensten die door de agenten en de vertegenwoordigingskantoren ten behoeve van KPS en door KPS zelf zijn verricht, is geen btw verschuldigd. KPS stelt een afzonderlijke factuur op voor de bedragen die aan de agenten verschuldigd zijn voor de diensten die zijn verricht ten behoeve van elke betrokken Kaplan-onderneming, hoewel KIC het vertegenwoordigende lid is van de btw-groep waarvan deze ondernemingen lid zijn. Elke Kaplan-onderneming betaalt de door KPS verrichte diensten alsook de door de vertegenwoordigingskantoren verrichte diensten.

26 Het hoofdgeding heeft betrekking op drie types van diensten die naar nationaal recht worden geacht door KPS te zijn verricht ten behoeve van KIC als vertegenwoordigend lid van de btw-groep: ten eerste de diensten die door de agenten zijn verricht ten behoeve van KPS, ten tweede de diensten die door de vertegenwoordigingskantoren zijn verricht ten behoeve van KPS, en ten derde werkzaamheden zoals met name de door KPS aan de agenten geboden ondersteuning.

27 Met een beroep bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) komt KIC op tegen twee beslissingen van de belasting- en douanediens van het Verenigd Koninkrijk, volgens welke de diensten die KPS wordt geacht te hebben verricht ten behoeve van KIC, niet onder de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vallen en dus aan btw zijn onderworpen.

28 KIC betoogt namelijk dat die diensten onder de in die bepaling neergelegde vrijstelling vallen en dat zij, als het vertegenwoordigende lid van de btw-groep, dus niet gehouden is de btw te betalen die in het kader van de verleggingsregeling over die diensten verschuldigd is. De diensten die voorheen door de agenten en de vertegenwoordigingskantoren ten behoeve van KIC werden verricht en die aan btw waren onderworpen, zijn volgens KIC thans vrijgesteld van btw als gevolg van de oprichting van KPS.

29 De First-tier Tribunal (Tax Chamber) verduidelijkt dat er commerciële redenen zijn voor de oprichting van KPS in Hong Kong en dat niet wordt gesteld dat deze entiteit kunstmatig zou zijn of tot rechtsmisbruik zou leiden.

30 Deze rechter merkt tevens op dat niet wordt betwist dat KPS ten behoeve van haar leden, namelijk de Kaplan-ondernemingen, de diensten verricht die rechtstreeks nodig zijn voor de uitoefening van hun vrijgestelde activiteiten, en dat KPS van haar leden enkel de nauwkeurige terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

31 Het hoofdgeding kan volgens de verwijzende rechter slechts worden beslecht door uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112.

32 In die omstandigheden heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Wat is de territoriale werkingssfeer van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 [...]? In het bijzonder, [...] is deze vrijstelling van toepassing op een Cost sharing group (CSG) die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat of lidstaten waar de leden van de CSG zijn gevestigd? En zo ja, [...] is zij ook van toepassing op een CSG die buiten de [Europese Unie] is gevestigd?

2) Indien de CSG-vrijstelling in beginsel van toepassing is op een entiteit die in een andere lidstaat is gevestigd dan een of meerdere leden van de CSG, alsmede op een buiten de [Europese Unie] gevestigde CSG, op welke wijze dient dan het criterium te worden toegepast dat de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden? Met name:

(a) Betreft dit criterium mogelijke verstoring die invloed heeft op andere ontvangers van soortgelijke diensten die geen lid zijn van de CSG, dan wel betreft het enkel mogelijke verstoring die invloed heeft op eventuele alternatieve aanbieders van diensten aan de CSG-leden?

(b) Indien het enkel betrekking heeft op andere ontvangers, is er dan sprake van een reële mogelijkheid van verstoring van de mededinging indien andere ontvangers die geen lid zijn van de CSG, kunnen vragen om lid te worden van de betreffende CSG, of hun eigen CSG kunnen oprichten om soortgelijke diensten te verkrijgen, of equivalente btw-besparingen kunnen verkrijgen via andere methoden (bijvoorbeeld door het oprichten van een bijkantoor in de lidstaat of het derde land in kwestie)?

(c) Indien het enkel betrekking heeft op andere aanbieders, dient de reële mogelijkheid van verstoring van de mededinging te worden beoordeeld door vast te stellen of de CSG er zeker van is haar leden als klant te behouden, ongeacht of aanspraak kan worden gemaakt op de btw-vrijstelling, en moet zij dus worden beoordeeld op basis van de toegang van alternatieve aanbieders tot de nationale markt waarin de CSG-leden zijn gevestigd? Zo ja, is het dan van invloed of de CSG er zeker van is haar leden als klant te behouden omdat zij lid zijn van dezelfde groep?

(d) Moet mogelijke verstoring van de mededinging op nationaal niveau worden beoordeeld aan de hand van alternatieve aanbieders in het derde land waar de CSG is gevestigd?

(e) Draagt de belastingdienst in de Europese Unie die de btw-richtlijn toepast, de bewijslast inzake de waarschijnlijkheid van een verstoring van de mededinging?

(f) Moet de belastingdienst in de Europese Unie opdracht geven tot een specifieke deskundige evaluatie van de markt van het derde land waar de CSG is gevestigd?

(g) Kan het bestaan van een reële mogelijkheid van verstoring van de mededinging worden vastgesteld door de identificatie van een commerciële markt in het derde land?

3) Kan de CSG-vrijstelling worden toegepast in de omstandigheden van het onderhavige geval, waarin de CSG-leden economisch, financieel of organisatorisch met elkaar verbonden zijn?

4) Kan de CSG-vrijstelling worden toegepast in omstandigheden waarin de leden een btw-groep hebben opgericht, die een enkele belastingplichtige vormt? Is het van belang dat KIC, het vertegenwoordigende lid aan wie (naar nationaal recht) de diensten worden verstrekt, geen lid is van de CSG? Wanneer dat van belang is, wordt dat belang dan ongedaan gemaakt door nationale wetgeving die bepaalt dat het vertegenwoordigende lid de kenmerken en status van de CSG-leden

bezit voor de toepassing van de CSG-vrijstelling?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Derde en vierde vraag

33 Met zijn derde en vierde vraag, die samen en als eerste moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de daarin bedoelde vrijstelling van toepassing is op diensten die worden verricht door een zelfstandige groepering van personen (hierna: „ZGP”) waarvan de leden een btw-groep vormen in de zin van artikel 11 van deze richtlijn, wanneer die diensten worden verricht ten behoeve van deze btw-groep. Indien dat het geval is, wenst hij te vernemen of de omstandigheid dat het vertegenwoordigende lid van deze btw-groep geen lid is van die ZGP gevolgen heeft voor de toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling, en voorts of deze gevolgen kunnen worden uitgesloten door bepalingen van nationaal recht.

34 Vooraf moet worden benadrukt dat uit de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling volgt dat de ZGP een volwaardige, van haar leden onderscheiden belastingplichtige is. Uit de bewoordingen zelf van die bepaling volgt immers dat de ZGP zelfstandig is en derhalve haar diensten zelfstandig verricht in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112. Indien door de ZGP verrichte diensten geen diensten waren die worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, zouden die diensten, overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, bovendien niet aan de btw zijn onderworpen. Voor die diensten zou derhalve geen vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn kunnen worden verleend (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 61).

35 Tevens moet in herinnering worden gebracht dat de lidstaten op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 vrijstelling verlenen voor diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen (hierna: „ZGP’s”) 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.

36 In dit verband volgt uit overwegingen 25 en 35 van richtlijn 2006/112 dat zij tot doel heeft de maatstaf van de heffing van de btw te harmoniseren en dat de vrijstellingen van die belasting autonome begrippen van het Unierecht zijn die, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, in het algemene kader van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst (zie in die zin arrest van 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Bovendien blijkt uit vaste rechtspraak dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien die vrijstellingen uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat iedere dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan de btw is onderworpen. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De rechtspraak van het Hof heeft niet tot doel een zodanige uitlegging te geven dat de bedoelde

vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C?274/15, EU:C:2017:333, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Wat de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, zoals die in herinnering zijn gebracht in punt 35 van het onderhavige arrest, ziet de vrijstelling van die bepaling op de diensten die door ZGP's worden verricht ten behoeve van hun leden. Daarentegen blijkt uit deze bewoordingen niet dat de diensten die dergelijke groeperingen verrichten ten behoeve van hun leden, van die vrijstelling zijn uitgesloten wanneer die leden een btw-groep vormen in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112. Gelet op de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 kan de vorming van een dergelijke btw-groep echter niet tot gevolg hebben dat de toepassing van deze vrijstelling wordt uitgebreid tot diensten die worden verricht ten behoeve van entiteiten die geen lid zijn van de ZGP.

39 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 20 november 2019, Infohos, C?400/18, EU:C:2019:992, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Wat de context van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, moet worden beklemtoond dat deze bepaling is opgenomen in hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van deze richtlijn. Dit opschrift geeft aan dat de in die bepaling vastgestelde vrijstelling enkel ziet op ZGP's waarvan de leden activiteiten van algemeen belang uitoefenen (arrest van 21 september 2017, Commissie/Duitsland, C?616/15, EU:C:2017:721, punt 44).

41 Uit deze context blijkt echter niet dat ZGP's waarvan de leden een btw-groep in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112 vormen, van deze vrijstelling zijn uitgesloten, op voorwaarde evenwel dat alle leden van deze groeperingen activiteiten van algemeen belang verrichten.

42 Wat het doel van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 betreft, moet in herinnering worden gebracht dat het doel van alle bepalingen van artikel 132 van deze richtlijn erin bestaat bepaalde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen van btw om de toegang tot bepaalde prestaties en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken prestaties en goederenleveringen aan de btw werden onderworpen (arrest van 21 september 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Aldus vallen de door een ZGP verrichte diensten onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, wanneer die diensten direct bijdragen tot de uitoefening van activiteiten van algemeen belang als bedoeld in artikel 132 van deze richtlijn (arrest van 21 september 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Op grond van het voorgaande moet worden vastgesteld dat de diensten die een ZGP verricht ten behoeve van haar leden die een btw-groep vormen, in beginsel onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van deze richtlijn vallen, wanneer deze diensten direct bijdragen tot de uitoefening van activiteiten van algemeen belang als bedoeld in artikel 132 van deze richtlijn. Deze vrijstelling geldt daarentegen niet voor diensten ten behoeve van leden van een btw-groep die niet tevens lid zijn van de ZGP die dergelijke activiteiten van algemeen belang uitoefent.

45 In verband daarmee zij eraan herinnerd dat de toepassing van de regeling van artikel 11 van richtlijn 2006/112 impliceert dat de op grond van deze bepaling vastgestelde nationale regeling personen, met name vennootschappen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht verleent om voor de btw niet langer als afzonderlijke

belastingplichtigen, maar als één enkele belastingplichtige te worden aangemerkt. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, kan (kunnen) de afhankelijke persoon (personen) in de zin van deze bepaling dus niet als een belastingplichtige (belastingplichtigen) in de zin van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, *Ampliscientifica en Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19).

46 Hieruit volgt dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat de leden van de btw-groep verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enkele belastingplichtige die aangiften kan indienen. Daaruit volgt dat diensten die een derde voor een lid van een btw-groep verricht, in een dergelijke situatie voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als verricht voor het betreffende lid maar als verricht voor de btw-groep waartoe dat lid behoort (arrest van 17 september 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 29).

47 Voor de toepassing van de btw kunnen diensten die door een ZGP ten behoeve van de leden van een btw-groep worden verricht, derhalve niet worden beschouwd als diensten die voor de leden individueel zijn verricht, maar moeten zij worden beschouwd als verricht voor de volledige btw-groep (zie naar analogie arrest van 17 september 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 30).

48 Hieruit volgt dat dergelijke diensten worden geacht te zijn verricht voor de betrokken btw-groep in haar geheel, en dus ook ten behoeve van de representatieve entiteit van die btw-groep. Zou laatstgenoemde entiteit niet tevens lid zijn van de ZGP, dan zou de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 dus ten goede komen aan personen die geen lid zijn van de ZGP.

49 Deze bepaling geldt echter uitdrukkelijk slechts voor de diensten die ZGP's verrichten ten behoeve van hun leden. Dit is niet het geval bij diensten die door een ZGP worden verricht ten behoeve van een btw-groep waarvan niet alle leden tevens lid zijn van die ZGP. Gezien de nauwkeurige formulering van de vrijstellingsvoorwaarden zou iedere uitlegging die de draagwijdte van de tekst van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 verruimt, onverenigbaar zijn met het doel van deze bepaling (zie in die zin arrest van 15 juni 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, punt 14).

50 In dit verband dient te worden opgemerkt dat, gelet op de overwegingen in de punten 36 en 49 van dit arrest, aan deze vaststelling niet kan worden afgedaan door bepalingen van nationaal recht op grond waarvan het vertegenwoordigende lid van de btw-groep voor de toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bepaalde vrijstelling de kenmerken en status heeft van de leden van de betrokken ZGP. Aangezien deze vrijstelling een autonoom Unierechtelijk begrip vormt, is de toepassing ervan immers afhankelijk van de voorwaarde dat alle leden van de btw-groep daadwerkelijk lid zijn van die ZGP. Indien niet aan deze voorwaarde wordt voldaan, kunnen die bepalingen van nationaal recht niet tot toepassing van deze vrijstelling leiden.

51 Aangezien uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde ZGP diensten onder bezwarende titel heeft verricht ten behoeve van een btw-groep waarvan een van de leden geen lid was van deze ZGP, kan laatstgenoemde groepering derhalve niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, en vormt het verrichten van dergelijke diensten een belastbare handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

52 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het arrest van 20 november 2019, *Infihos* (C-400/18, EU:C:2019:992), waarin het Hof in de punten 42 tot en met 44 in wezen heeft

geoordeeld dat voor de btw-vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), dat overeenstemt met artikel 131 en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, niet als voorwaarde geldt dat de betreffende diensten uitsluitend worden aangeboden aan de leden van de betrokken ZGP. Dit impliceert om te beginnen dat op grond van deze bepaling enkel de diensten die worden verricht ten behoeve van de leden van deze ZGP zijn vrijgesteld, voor zover deze diensten worden verricht in het kader van de doelstellingen waarvoor een dergelijke groepering is opgericht en dus overeenkomstig het doel van die groepering worden aangeboden. Daarnaast kunnen diensten die worden verricht ten behoeve van personen die geen lid zijn van deze ZGP niet voor deze vrijstelling in aanmerking komen, aangezien dergelijke diensten niet onder deze vrijstelling vallen en overeenkomstig artikel 2, lid 1, van deze richtlijn aan de btw onderworpen blijven.

53 In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), werden de betrokken diensten immers verricht ten behoeve van enerzijds de leden van de betrokken ZGP en anderzijds personen die geen lid van deze zelfstandige groepering waren en evenmin samen met de leden van deze ZGP een btw-groep in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112 vormden. In die zaak bestond er geen enkel gevaar dat de draagwijdte van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn 77/388 zou worden verruimd.

54 In de onderhavige zaak echter moeten de door een ZGP ten behoeve van een lid van een dergelijke btw-groep verrichte diensten voor de toepassing van de btw worden geacht niet ten behoeve van dat lid te zijn verricht, maar ten behoeve van de btw-groep waartoe dit lid behoort, en bestaat dus het gevaar dat de omvang van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 wordt verruimd tenzij alle leden van deze btw-groep tevens lid zijn van de betrokken ZGP.

55 Gelet op een en ander dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de daarin bedoelde vrijstelling niet van toepassing is op diensten die een ZGP verricht ten behoeve van een btw-groep in de zin van artikel 11 van deze richtlijn, wanneer niet alle leden van deze btw-groep lid zijn van de genoemde ZGP. Het bestaan van bepalingen van nationaal recht op grond waarvan het vertegenwoordigende lid van een dergelijke btw-groep met het oog op de toepassing van de vrijstelling voor ZGP's de kenmerken en status heeft van de leden van de betrokken ZGP, is in dit verband niet relevant.

Eerste en tweede vraag

56 Gelet op het antwoord op de derde en de vierde vraag hoeven de eerste en de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden

uitgelegd dat de daarin bedoelde vrijstelling niet van toepassing is op diensten die een zelfstandige groepering van personen verricht ten behoeve van een groepering van personen die als één belastingplichtige kunnen worden beschouwd in de zin van artikel 11 van deze richtlijn, wanneer niet alle leden van deze laatste groepering lid zijn van de genoemde zelfstandige groepering van personen. Het bestaan van bepalingen van nationaal recht op grond waarvan het vertegenwoordigende lid van een dergelijke groepering van personen die als één belastingplichtige kunnen worden beschouwd, met het oog op de toepassing van de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen de kenmerken en status heeft van de leden van de betrokken zelfstandige groepering van personen, is in dit verband niet relevant.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.