Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

8 oktober 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vr?stellingen – Artikel 132, lid 1, onder g) – Diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid – Opstellen van adviezen over de zorgbehoefte – Belastingplichtige die in opdracht van de medische dienst van de verzorgingsverzekering handelt – Organisaties die als instellingen van sociale aard zijn erkend”

In zaak C?657/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 10 april 2019, ingekomen bij het Hof op 4 september 2019, in de procedure

Finanzamt D

tegen

E,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer, F. Biltgen en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– het Finanzamt D, vertegenwoordigd door P. Kröger als gemachtigde,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Eisenberg als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Mantl en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt D (hierna: „belastingdienst”) enerzijds en E anderzijds over de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor diensten die E verricht en die inhouden dat zij als opdrachtnemer van de medische dienst van een zorgkas adviezen opstelt over de zorgbehoefte van personen die bij die zorgkas verzekerd zijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 131 van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 1 („Algemene bepalingen”) van titel IX, luidt:

„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.”

4 Hoofdstuk 2 van titel IX van de btw-richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” en omvat de artikelen 132 tot en met 134 van deze richtlijn.

5 In artikel 132, lid 1, van die richtlijn staat te lezen:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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

[...]

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;

[...]”

6 Artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;

[...]”

Duits recht

7 § 1, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (BGBl. I 2008, blz. 2794) (hierna: „UStG"), bepaalt dat de leveringen en andere diensten die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf op het nationale grondgebied verricht onder bezwarende titel, onderworpen zijn aan de btw.

8 Van de onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallende handelingen zijn de volgende handelingen vrijgesteld op grond van § 4 UStG:

„[...]

14. a) medische verzorging in het kader van de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, *Heilpraktiker*, fysiotherapeut of verloskundige, dan wel in het kader van de uitoefening van een soortgelijk medisch beroep. [...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, daaronder begrepen diagnostiek, medisch onderzoek, preventie, revalidatie, hulp bij bevalling en hospicediensten, alsook handelingen die daarmee nauw samenhangen, die door publiekrechtelijke lichamen worden verricht [...];

15. diensten die de wettelijke instellingen van sociale verzekering [...] verrichten

a) ten behoeve van elkaar;

b) ten behoeve van de verzekerden [...];

15a. op de wet gebaseerde prestaties die de medische diensten van de ziekteverzekering (§ 278 [van boek V van het Sozialgesetzbuch (sociaal wetboek)]) [...] verrichten ten behoeve van elkaar of van de wettelijke instellingen [...]

16. diensten die nauw samenhangen met de exploitatie van instellingen voor de verzorging of verpleging van lichamelijk, geestelijk of psychisch hulpbehoevende personen en die worden verricht door

[...]

k) [vanaf 1 juli 2013, onder l)] instellingen waarvan in het voorgaande kalenderjaar de zorg- en verpleegkosten in minstens 40 % [vanaf 1 juli 2013 in minstens 25 %] van de gevallen geheel of grotendeels zijn vergoed door de wettelijke instellingen van sociale verzekering of sociale bijstand [...]."

9 § 18 van boek XI van het sociaal wetboek, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (BGBl. I 2012, blz. 2246) (hierna: „SGB XI"), bepaalt:

„1. De zorgkassen geven de medische dienst van de ziekteverzekering of andere onafhankelijke adviseurs de opdracht om te onderzoeken of voldaan is aan de voorwaarden voor hulpbehoevendheid en welke verzorgingsgraad aan de orde is. In het kader van die onderzoeken dienen de medische dienst of de in opdracht van de zorgkas handelende adviseurs aan de hand van een onderzoek van de aanvrager vast te stellen met welke beperkingen deze wordt geconfronteerd bij het verrichten van activiteiten in de zin van § 14, lid 4, alsmede de aard, omvang en vermoedelijke duur van de hulpbehoevendheid te bepalen, en dienen zij vast te stellen of er sprake is van een aanzienlijke beperking van de voor het dagelijks leven benodigde

vaardigheden [...]. Tevens moet worden vastgesteld of en in hoeverre maatregelen om de zorgbehoefte weg te nemen, te verminderen of een verergering ervan te voorkomen, daaronder begrepen diensten in verband met revalidatie, passend, noodzakelijk en billijk zijn. In dit verband hebben de verzekerden jegens de bevoegde instelling recht op diensten in verband met revalidatie. [...]

[...]

7. De taken van de medische dienst worden uitgevoerd door artsen, in nauwe samenwerking met verpleegkundigen en ander gespecialiseerd personeel dat over de vereiste bekwaamheid beschikt. [...]”

10 § 53a SGB XI luidt:

„De Spitzenverband Bund der Pflegekassen [overkoepelende federatie van de zorgkassen] stelt richtsnoeren op het gebied van de sociale verzorgingsverzekering vast

1. over de samenwerking tussen de zorgkassen en de medische diensten;

2. over het opstellen en waarborgen van een uniforme advisering;

3. over de door de medische diensten te verstrekken verslagen en statistieken;

4. over het waarborgen van de kwaliteit van de beoordeling en de raadgeving [...];

5. over de beginselen van bijscholing en aanvullende opleiding.

De richtsnoeren moeten worden goedgekeurd door het Bondsministerie van Volksgezondheid. Zij zijn bindend voor de medische diensten.”

11 In deel B1 van de Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) [richtsnoeren van de overkoepelende federatie van de zorgkassen (overkoepelende federatie van de wettelijke ziekteverzekering) inzake de beoordeling van de zorgbehoefte (richtsnoeren advisering)], in de versie van 8 juni 2009, staat onder meer te lezen dat „adviezen moeten worden opgesteld door opgeleide en gekwalificeerde adviseurs”, onder wie „artsen, verpleegkundigen en ander gespecialiseerd personeel die de medische dienst te zijner beschikking heeft om het hoofd te bieden aan de gewone werklast”. Daarnaast is in deel B1 het volgende bepaald: „Om het hoofd te bieden aan aanvraagpieken en in te gaan op specifieke adviesvragen, kan de medische dienst artsen, verpleegkundigen of ander gespecialiseerd personeel dat over de vereiste bekwaamheid beschikt, [...] inschakelen als externe krachten. [...] Wanneer bij wijze van uitzondering vrijgevestigde artsen, thuisverplegers, commerciële zorgondernemingen en personen die als zelfstandige in de verpleging werkzaam zijn, worden ingeschakeld als externe krachten, moet ervoor worden gezorgd dat er geen belangenconflicten ontstaan.”

12 Punt 2 van de kwalificatievereisten voor adviseurs die zijn vastgesteld in de Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) [richtsnoeren van de overkoepelende federatie van de zorgkassen inzake de samenwerking tussen de zorgkassen en andere onafhankelijke adviseurs (richtsnoeren onafhankelijke adviseurs)], in de versie van 6 mei 2013, bevat onder meer de „beroepskwalificatievereisten” waaraan iemand moet voldoen „om op te treden als adviseur in de zin van de ‚Richtlinien zum Verfahren der Feststellung der Pflegebedürftigkeit sowie zur pflegefachlichen Konkretisierung der Inhalte des Begutachtungsinstruments nach dem [SGB XI] (Begutachtungs-Richtlinien-BRi)‘ [(richtsnoeren

inzake de procedure voor de vaststelling van de zorgbehoefte en voor de concretisering op verpleegkundig gebied van de inhoud van het adviesinstrument als bedoeld in [SGB XI] (richtsnoeren advisering-BRi)]”. In punt 2 staat tevens te lezen dat erkende artsen die beantwoorden aan de in dat punt vastgestelde voorwaarden, voldoen aan die vereisten.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Verweerster in het hoofdgeding is een gediplomeerd verpleegster die een medische basisopleiding heeft genoten, alsmede een academische opleiding op het gebied van verplegingswetenschap en een aanvullende opleiding in kwaliteitsmanagement op het gebied van verzorging. Tot haar beroepsactiviteiten behoren ook belastbare prestaties op het gebied van onderwijs die verband houden met verzorging.

14 In de periode van 2012 tot en met 2014 heeft verweerster in het hoofdgeding voor rekening van de Medizinische Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (medische dienst van de ziekteverzekering van Nedersaksen, Duitsland) (hierna: „MDK”) adviezen over de zorgbehoefte van bepaalde patiënten opgesteld om vast te stellen in hoeverre die patiënten recht hadden op zorgprestaties ten laste van de zorgkas. Gedurende die periode heeft de MDK de verrichte diensten maandelijks met haar afgerekend, zonder melding te maken van de btw. In haar aangifte heeft verweerster in het hoofdgeding vermeld dat het ging om diensten die vrijgesteld waren van de btw.

15 Na een controle heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de activiteit die bestond in het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, noch volgens het nationale recht noch volgens het Unierecht vrijgesteld waren. Bij besluiten van 3 februari 2015 heeft de belastingdienst de door verweerster in het hoofdgeding aangegeven omzet dan ook verhoogd met de aan de MDK in rekening gebrachte nettobedragen en heeft hij de door haar verschuldigde btw voor 2012 en 2013 alsook de vooruitbetalingen van de btw voor de eerste drie kwartalen van 2014 vastgesteld.

16 Tegen die besluiten heeft verweerster in het hoofdgeding beroep ingesteld bij de bevoegde rechter in eerste aanleg. Die rechter heeft dat beroep grotendeels toegewezen. Onder verwijzing naar artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn heeft hij geoordeeld dat het opstellen van deskundigenadviezen op het gebied van zorg vrijgesteld is van de btw omdat het daarbij gaat om een „dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van die bepaling. In dit verband heeft hij opgemerkt dat de zorgkassen sinds november 2012 wettelijk beschikten over de mogelijkheid om onafhankelijke adviseurs te belasten met het opstellen van adviezen over de verzekerden, zodat verweerster in het hoofdgeding zich op die vrijstelling kon beroepen aangezien zij handelde in opdracht van de MDK.

17 De belastingdienst heeft bij de verwijzende rechter beroep in *Revision* ingesteld, waarbij hij aanvoerde dat de nationale bepalingen inzake btw-vrijstelling, die niet voorzien in een vrijstelling voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde adviesdiensten, in overeenstemming zijn met het Unierecht.

18 De verwijzende rechter merkt op dat verweerster in het hoofdgeding naar nationaal recht niet in aanmerking komt voor een btw-vrijstelling voor de adviesdiensten in kwestie. Hij sluit echter niet uit dat zij zich rechtstreeks op de bij artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn verleende vrijstelling kan beroepen voor de diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.

19 Volgens de verwijzende rechter is het evenwel niet zeker dat verweerster in het hoofdgeding in aanmerking komt voor die vrijstelling. Dit is namelijk enkel het geval indien twee voorwaarden

vervuld zijn. Wat betreft de eerste voorwaarde, die inhoudt dat de diensten in kwestie onontbeerlijk zijn alsook nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, kan worden aangenomen dat aan deze voorwaarde is voldaan aangezien diensten die bestaan in het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, zoals die door verweerster in het hoofdgeding worden verricht, de betrokken zorgkas in staat stellen om de zorgsituatie van zijn verzekerden te beoordelen teneinde vast te stellen welke rechten zij kunnen doen gelden op diensten die verband houden met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.

20 Daaromtrent blijft evenwel twijfel bestaan, aangezien volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter – waarin wordt gerefereerd aan het arrest van 12 maart 2015, „go fair” Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164) – diensten niet worden geacht nauw samen te hangen met maatschappelijk werk wanneer zij niet rechtstreeks aan de zorgbehoevende persoon worden verstrekt, maar aan een instelling die deze diensten nodig heeft om haar eigen van belasting vrijgestelde diensten te verrichten ten gunste van die persoon.

21 Bovendien was het Hof in het arrest van 20 november 2003, Unterpertinger (C?212/01, EU:C:2003:625), van oordeel dat er in een situatie die vergelijkbaar was met die welke aan de orde is in het hoofdgeding – er was sprake van het opstellen van een deskundigenverslag over iemands gezondheidstoestand met het oog op de toekenning van een invaliditeitsuitkering – geen recht bestond op een vrijstelling krachtens artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

22 Voor het geval dat wordt aanvaard dat diensten die bestaan in het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte – zoals de diensten die worden verricht door verweerster in het hoofdgeding – nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, rijst de vraag of de dienstverrichter in kwestie kan worden aangemerkt als een door de betrokken lidstaat erkende instelling van sociale aard en dus voldoet aan de tweede voorwaarde van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

23 In dit verband sluit de verwijzende rechter ten eerste niet uit dat de erkenning als instelling van sociale aard voortvloeit uit het feit dat de betrokken dienstverrichter haar diensten als opdrachtnemer verrichtte voor rekening van een naar nationaal recht erkende instelling, in casu de MDK, omdat het begrip „naar nationaal recht erkende instelling” zich mede kan uitstrekken tot natuurlijke personen of particuliere entiteiten met winstoogmerk. Hoewel het een zaak van de lidstaten is om regels voor de erkenning van dergelijke instellingen vast te stellen, en ofschoon de erkenning als instelling van sociale aard zich volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter niet uitstrekt tot de opdrachtnemers van deze instelling, moet mogelijkerwijs een andere gevolgtrekking worden gemaakt omdat het bestaan van richtsnoeren inzake het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte met zich meebrengt dat er bepalingen zijn die voorschriften bevatten voor het geval waarin de MDK voor het opstellen van de adviezen een beroep doet op derden.

24 Ten tweede vraagt de verwijzende rechter zich af of de erkenning als instelling van sociale aard – indien de hoedanigheid van opdrachtnemer daarvoor op zichzelf niet volstaat – zou kunnen voortvloeien uit het feit dat de kosten van de opdrachtnemer worden gedragen door de socialezekerheidsinstellingen, aangezien een dergelijke bekostiging in dit verband volgens het Unierecht een relevante factor is. In casu worden die kosten echter slechts op indirecte en forfaitaire wijze door de betrokken zorgkas gedragen, namelijk via de MDK, die de opdrachtnemer vergoedt. Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter kan een indirecte financiering van de kosten door de socialezekerheidsinstellingen voldoende zijn, maar daarover blijft twijfel bestaan omdat de Duitse wetgever in dit verband bij de omzetting van de btw-richtlijn deels heeft gekozen voor het begrip „vergoeding”, dat mogelijkerwijs vereist dat de socialezekerheidsinstellingen de kosten bewust en opzettelijk voor hun rekening nemen.

25 Ten derde wenst de verwijzende rechter te vernemen of de erkenning als instelling van sociale aard in geval van een opdrachtnemer wiens kosten indirect worden gedragen door een socialezekerheidsinstelling, afhankelijk kan worden gemaakt van de voorwaarde dat daadwerkelijk een overeenkomst is gesloten met een instelling van maatschappelijk werk of sociale zekerheid, dan wel of het voor die erkenning volstaat dat naar nationaal recht een overeenkomst kán worden gesloten. Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat het nationaal recht zorgkassen sinds 30 oktober 2012 de mogelijkheid biedt om onafhankelijke adviseurs, in de plaats van de MDK, te belasten met de beoordeling van de zorgbehoefte van de verzekerden. Deze onafhankelijke adviseurs moeten voldoen aan de kwalificatievereisten die in detail zijn neergelegd in de door die zorgkassen vastgestelde richtsnoeren. Aangenomen zou kunnen worden dat er in die situatie sprake is van een overeenkomst, voor zover het Unierecht dit toestaat.

26 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is er in omstandigheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarin een belastingplichtige in opdracht van de [MDK] adviezen over de zorgbehoefte van patiënten opstelt, sprake van een werkzaamheid die binnen de werkingssfeer van artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] valt?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

a) Is het voor de erkenning van een ondernemer als een instelling van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] voldoende dat hij diensten verricht als opdrachtnemer van een instelling die naar nationaal recht erkend is als sociale instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn]?

b) Indien vraag 2) a) ontkennend wordt beantwoord: volstaat het in omstandigheden als die van het hoofdgeding dat de ziekenfondsen en zorgkassen de kosten van een erkende instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] forfaitair voor hun rekening nemen, opdat ook een opdrachtnemer van deze instelling kan worden aangemerkt als een erkende instelling?

c) Indien zowel vraag 2) a) als vraag 2) b) ontkennend wordt beantwoord: mag de lidstaat de erkenning als instelling van sociale aard afhankelijk maken van de voorwaarde dat de belastingplichtige daadwerkelijk een overeenkomst heeft gesloten met een orgaan van sociale zekerheid of maatschappelijk werk, of is het voor die erkenning voldoende dat naar nationaal recht een overeenkomst kán worden gesloten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat:

– er sprake is van een dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid wanneer een onafhankelijke adviseur voor rekening van de medische dienst van een zorgkas adviezen over de zorgbehoefte opstelt die door die zorgkas worden gebruikt om te beoordelen in hoeverre zijn verzekerden recht hebben op diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid;

– die bepaling zich ertegen verzet dat die adviseur de erkenning als instelling van sociale aard wordt ontzegd, ook al i) verricht hij zijn diensten, die verband houden met het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, als opdrachtnemer van voormelde medische dienst, die zelf erkend is als instelling van sociale aard, ii) worden de aan het opstellen van die adviezen verbonden kosten op indirecte en forfaitaire wijze gedragen door de betrokken zorgkas, en iii) biedt het nationale recht die adviseur de mogelijkheid om die erkenning te verkrijgen door rechtstreeks met die zorgkas een overeenkomst te sluiten over de opstelling van die adviezen, maar heeft hij deze mogelijkheid niet benut.

28 Volgens vaste rechtspraak moeten de bewoordingen waarmee de in artikel 132 van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de doelstellingen die worden nagestreefd met die vrijstellingen en moet voldoen aan de vereisten die voortvloeien uit het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dat beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die worden gebezigd om de vrijstellingen van artikel 132 te omschrijven, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Wat betreft de doelstelling die wordt nagestreefd met de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn neergelegde vrijstelling, zij opgemerkt dat deze richtlijn ertoe strekt om bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben, door die diensten op het gebied van btw gunstiger te behandelen (zie in die zin arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punt 41).

30 Zoals uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn blijkt, geldt de bij deze richtlijn verleende vrijstelling voor diensten en leveringen van goederen die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” en die „worden verricht [...] door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend” (zie in die zin arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punt 21).

31 In de eerste plaats zij met betrekking tot de voorwaarde dat de diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, opgemerkt dat deze voorwaarde moet worden gelezen in het licht van artikel 134, onder a), van de btw-richtlijn, dat hoe dan ook vereist dat de betreffende leveringen van goederen of diensten onontbeerlijk moeten zijn voor het verrichten van de handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid (zie in die zin arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, EU:C:2006:95, punten 24 en 25).

32 In casu merkt de verwijzende rechter op dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten, die bestaan in het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, in beginsel aan die voorwaarde voldoen aangezien deze adviezen, die zijn opgesteld door een naar behoren opgeleide deskundige, volgens de vaststellingen van die rechter – die in wezen worden onderschreven door de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbenden die opmerkingen hebben ingediend – noodzakelijk zijn opdat de betrokken zorgkas zich naar behoren kan kwijten van zijn taken op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, waartoe met name de financiering van de voorziening in de zorgbehoeften van zijn verzekerden behoort.

33 De verwijzende rechter koestert evenwel twijfel omdat mogelijkerwijs uit de rechtspraak van het Hof voortvloeit dat diensten die noodzakelijk zijn voor het naar behoren verrichten van diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, niettemin niet worden geacht nauw samen te hangen met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid wanneer zij niet rechtstreeks worden verricht ten behoeve van de zorgbehoevende, maar van een andere belastingplichtige die deze diensten nodig heeft om zijn eigen van belasting vrijgestelde diensten te verrichten.

34 In dit verband is het ten eerste weliswaar juist dat de in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn neergelegde vrijstelling onder meer geldt voor bijstands- en verzorgingsdiensten die rechtstreeks ten goede komen aan de personen voor wie de betreffende maatregelen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid zijn bedoeld – zoals blijkt uit het feit dat in de betreffende bepaling wordt verwezen naar diensten die worden verricht door bejaardentehuizen – maar kunnen noch aan de bewoordingen noch aan de doelstelling van die bepaling aanwijzingen worden ontleend waaruit blijkt dat die vrijstelling niet van toepassing is op diensten die niet rechtstreeks worden verricht ten behoeve van die personen, doch even onontbeerlijk zijn voor het verrichten van handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid. Dat laatste kan het geval zijn bij diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, die het voor de met de uitvoering van die handelingen belaste entiteit mogelijk maken om vast te stellen of de betrokkenen recht hebben op diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, en om op dienstige wijze besluiten ter zake vast te stellen.

35 Ten eerste wordt namelijk in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, gelet op de bewoordingen van deze bepaling, geen voorwaarde gesteld die verband houdt met de afnemer van de vrijgestelde handelingen, maar wordt belang gehecht aan de intrinsieke aard van die handelingen en aan de hoedanigheid van de ondernemer die de diensten of leveringen in kwestie verricht (zie in die zin arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punt 46).

36 Ten tweede pleit – zoals de Duitse regering heeft benadrukt – de doelstelling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vrijstelling, die erin bestaat de in die bepaling bedoelde handelingen goedkoper te maken, voor de uitlegging dat de btw-vrijstelling voor diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet afhangt van het antwoord op de vraag te wiens behoeve die diensten worden verricht, voor zover zij een onontbeerlijke stap vormen bij de

uitvoering van maatregelen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, zodat de onderwerping van die diensten aan de btw noodzakelijkerwijs zou leiden tot een verhoging van de kosten van die handelingen.

37 Derhalve hoeven diensten die betrekking hebben op het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte niet rechtstreeks aan de zorgbehoevenden te worden verleend opdat zij zouden worden geacht nauw samen te hangen met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid (zie naar analogie arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punten 31 en 32).

38 Ten tweede is het in dit verband niet relevant dat verweerster in het hoofdgeding de diensten in kwestie verricht als opdrachtnemer van een andere belastingplichtige, in casu de MDK, die de diensten nodig heeft om zijn eigen van belasting vrijgestelde diensten voor de betrokken zorgkas te verrichten.

39 In zoverre heeft het Hof in punt 28 van het arrest van 12 maart 2015, „go fair” Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164), ten aanzien van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn weliswaar geoordeeld dat diensten die betrekking hebben op de terbeschikkingstelling van werknemers aan een andere belastingplichtige, als zodanig geen diensten van algemeen belang in de sociale sector vormen, maar hieruit volgt niet dat andere diensten, namelijk diensten die betrekking hebben op het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, waarvan het vaststaat dat zij als zodanig onontbeerlijk zijn om de betrokken zorgkas in staat te stellen zich ten volle van zijn taken van sociale aard te kwijten, niet nauw zouden samenhangen met maatschappelijk werk en de sociale zekerheid, enkel omdat zij worden verricht in opdracht van de MDK.

40 Voorts heeft het Hof in punt 43 van het arrest van 20 november 2003, Unterpertinger (C?212/01, EU:C:2003:625), in verband met artikel 13, A, lid 1, onder c), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), waarvan de bewoordingen in wezen ongewijzigd zijn overgenomen in artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, geoordeeld dat een prestatie die bestaat in de opstelling van een medisch advies en tot doel heeft een antwoord te geven op de in het expertiseverzoek gestelde vragen, maar die wordt verricht om een derde in staat te stellen een beslissing te nemen die rechtsgevolgen zal hebben voor de betrokkene of voor anderen, niet als „gezondheidskundige verzorging van de mens” vrijgesteld is van de btw aangezien het voornaamste doel van een dergelijke prestatie niet bestaat in het door middel van vrijgestelde handelingen beschermen – daaronder begrepen in stand houden of herstellen – van de gezondheid van de persoon over wie een advies wordt opgesteld, maar wel in het voldoen aan een bij wet of overeenkomst gestelde voorwaarde in het besluitvormingsproces betreffende de toekenning van een invaliditeitsuitkering.

41 Zoals de Europese Commissie heeft opgemerkt, volgt uit het voorgaande echter niet dat het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte van een persoon, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet onontbeerlijk is voor en niet nauw samenhangt met de verrichting door de betrokken zorgkas van de handelingen op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid waarmee die zorgkas is belast.

42 Wat in de tweede plaats de voorwaarde betreft dat diensten slechts vrijgesteld zijn indien zij worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard zijn erkend, blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat verweerster in het hoofdgeding niet valt onder het begrip „publiekrechtelijk lichaam”, zodat zij enkel voor de vrijstelling in kwestie in aanmerking komt indien zij valt onder het begrip „andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden

erkend” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn.

43 In herinnering dient te worden gebracht dat in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn niet wordt gepreciseerd onder welke voorwaarden en op welke wijze organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, kunnen worden erkend als instellingen van sociale aard. In beginsel moet dus in het nationale recht van elke lidstaat worden bepaald volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend, waarbij de lidstaten over beoordelingsbevoegdheid beschikken (zie in die zin arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punten 32 en 34).

44 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de nationale autoriteiten bij de erkenning, als instellingen van sociale aard, van organisaties die geen publiekrechtelijke lichamen zijn, overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties, verschillende factoren in aanmerking dienen te nemen. Mogelijke factoren zijn: het bestaan van specifieke bepalingen – ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, om fiscale voorschriften of voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid – alsook aan het feit dat de activiteiten van de betrokken belastingplichtige het algemeen belang dienen, aan het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, en aan het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, met name wanneer particuliere ondernemers contractuele betrekkingen met die instellingen onderhouden (zie in die zin arresten van 10 september 2002, Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, punt 58, en 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punt 35).

45 Alleen wanneer de lidstaat de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid niet in acht heeft genomen, kan een belastingplichtige zich op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die niet verenigbaar is met deze bepaling. In dat geval staat het aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende instelling van sociale aard is in de zin van die bepaling (zie in die zin arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punten 28 en 32).

46 In casu heeft verweerster in het hoofdgeding haar diensten weliswaar verleend als opdrachtnemer van de MDK, die naar Duits recht als instelling van sociale aard is erkend, maar is zijzelf niet als zodanig erkend. Volgens de met name door de belastingdienst en de Duitse regering verstrekte toelichtingen kunnen onafhankelijke adviseurs, onder de in § 4, punt 16, onder k) [vanaf 1 juli 2013, onder l)], UStG vermelde voorwaarden worden erkend als instellingen van sociale aard wanneer zij rechtstreeks met de zorgkas een overeenkomst sluiten voor het verrichten van die diensten, aangezien die zorgkas bij het rechtstreeks sluiten van een dergelijke overeenkomst zelf de vakbekwaamheid van die adviseurs kan toetsen en aldus de kwaliteit van de verrichte diensten kan waarborgen. Volgens diezelfde toelichtingen heeft verweerster in het hoofdgeding echter geen overeenkomst in die zin gesloten, zodat zij zich niet op die erkenning naar Duits recht kan beroepen.

47 De verwijzende rechter wenst dan ook, gelet op de gegevens die hij in de tweede vraag onder de aandacht heeft gebracht, te vernemen of de Bondsrepubliek Duitsland de grenzen van haar beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden doordat zij niet voorziet in de mogelijkheid om een onafhankelijk adviseur die zich in een situatie als die van verweerster in het hoofdgeding bevindt, te erkennen als instelling van sociale aard.

48 In dit verband staat het weliswaar aan de verwijzende rechter om die vraag –rekening houdend met alle relevante factoren – te onderzoeken, maar dienen hem de volgende

verduidelijkingen te worden verschaft.

49 Ten eerste volstaat de omstandigheid dat in deel B 1 van de in punt 11 van dit arrest vermelde richtsnoeren de mogelijkheid wordt geboden om onafhankelijke adviseurs in te schakelen bij de beoordeling van de zorgbehoefte van personen die verzekerd zijn bij een zorgkas, op zich niet als bewijs dat de betrokken adviseurs kunnen worden aangemerkt als instelling van sociale aard, aangezien het bestaan van specifieke bepalingen met betrekking tot de door hen verrichte diensten slechts één factor is die – naast andere factoren – in aanmerking moet worden genomen om vast te stellen of zij inderdaad als zodanig kunnen worden aangemerkt (zie naar analogie arrest van 21 januari 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, punt 39). Dit geldt des te meer in het onderhavige geval, aangezien uit die richtsnoeren lijkt voor te vloeien dat de mogelijkheid om een beroep te doen op onafhankelijke adviseurs slechts „bij wijze van uitzondering” bestaat, met name om het hoofd te bieden aan „aanvraagpieken”.

50 Indien werd aangenomen dat de erkenning als instelling van sociale aard enkel voortvloeit uit de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige handelt in opdracht van een andere belastingplichtige die reeds als instelling van sociale aard is erkend, zou die andere belastingplichtige overigens uiteindelijk gemachtigd worden om de aan de lidstaat toekomende beoordelingsbevoegdheid uit te oefenen, wat – zoals de Duitse regering in wezen heeft opgemerkt – het risico zou inhouden dat de in het nationale recht vastgestelde criteria voor de verlening van die erkenning kunnen worden omzeild.

51 Ten tweede is het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie grotendeels worden gedragen door een socialezekerheidsinstelling zoals de zorgkas, weliswaar een factor die in aanmerking moet worden genomen bij de beoordeling of de betrokken belastingplichtige een instelling van sociale aard is, maar is deze factor van minder belang wanneer die zorgkas die kosten, zoals in casu, slechts op indirecte wijze – via de MDK – ten laste neemt zonder dat dit berust op een uitdrukkelijke beslissing van de betrokken zorgkas of voortvloeit uit een overeenkomst die die zorgkas met die belastingplichtige heeft gesloten voor het verrichten van die prestaties. In zoverre is de loutere mogelijkheid om een overeenkomst te sluiten, zonder dat deze mogelijkheid wordt benut, niet voldoende.

52 Ten derde blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, niet dat andere privaatrechtelijke belastingplichtigen die dezelfde activiteiten als verweerster in het hoofdgeding verrichten in soortgelijke omstandigheden als die welke kenmerkend zijn voor haar situatie, erkend zijn als instelling van sociale aard. Derhalve lijkt de weigering van een dergelijke erkenning – onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter – in casu niet in strijd te zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

53 Uit de door de verwijzende rechter vermelde omstandigheden komt dan ook niet naar voren dat de Bondsrepubliek Duitsland in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zaak de grenzen van de haar krachtens artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn voor die erkenning toekomende beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden.

54 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat:

– er sprake is van een dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid wanneer een onafhankelijke adviseur voor rekening van de medische dienst van een zorgkas adviezen over de zorgbehoefte opstelt die door die zorgkas worden gebruikt om te beoordelen in hoeverre zijn verzekerden recht hebben op diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, mits het voor het naar behoren verrichten van de handelingen op dit gebied onontbeerlijk is dat die adviseur die adviezen opstelt;

– die bepaling zich er niet tegen verzet dat die adviseur de erkenning als instelling van sociale aard wordt ontzegd, ook al i) verricht hij zijn diensten, die verband houden met het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, als opdrachtnemer van voormelde medische dienst, die zelf erkend is als instelling van sociale aard, ii) worden de aan het opstellen van die adviezen verbonden kosten op indirecte en forfaitaire wijze gedragen door de betrokken zorgkas, en iii) biedt het nationale recht die adviseur de mogelijkheid om die erkenning te verkrijgen door rechtstreeks met die zorgkas een overeenkomst te sluiten over de opstelling van die adviezen, maar heeft hij deze mogelijkheid niet benut.

Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:

– **er sprake is van een dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid wanneer een onafhankelijke adviseur voor rekening van de medische dienst van een zorgkas adviezen over de zorgbehoefte opstelt die door die zorgkas worden gebruikt om te beoordelen in hoeverre zijn verzekerden recht hebben op diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid, mits het voor het naar behoren verrichten van de handelingen op dit gebied onontbeerlijk is dat die adviseur die adviezen opstelt;**

– **die bepaling zich er niet tegen verzet dat die adviseur de erkenning als instelling van sociale aard wordt ontzegd, ook al i) verricht hij zijn diensten, die verband houden met het opstellen van adviezen over de zorgbehoefte, als opdrachtnemer van voormelde medische dienst, die zelf erkend is als instelling van sociale aard, ii) worden de aan het opstellen van die adviezen verbonden kosten op indirecte en forfaitaire wijze gedragen door de betrokken zorgkas, en iii) biedt het nationale recht die adviseur de mogelijkheid om die erkenning te verkrijgen door rechtstreeks met die zorgkas een overeenkomst te sluiten over de opstelling van die adviezen, maar heeft hij deze mogelijkheid niet benut.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.