

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 23 april 2020 (1)

Zaak C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 132, lid 1, onder f) – Diensten die een zelfstandige kostendelende groepering verricht ten behoeve van haar leden – Territoriale werkingssfeer – Groepering die in een derde land is gevestigd – Begrip ‚verstoring van de mededinging’ – Verhouding tot de regeling van groepsbelasting (artikel 11)”

I. Inleiding

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing wordt het Hof opnieuw verzocht zich te buigen over de btw-vrijstelling voor zogenoemde kostendelende groeperingen [artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn] waarover het Hof zich recentelijk meermaals heeft uitgesproken⁽²⁾. Deze bepaling verleent vrijstelling voor de diensten die een groepering ten behoeve van haar leden verricht, op voorwaarde dat zij enkel de kosten van deze diensten correct doorberekent aan haar leden (zogenoemde Cost Sharing Group; hierna door de verwijzende rechter ook CSG genoemd).

2. Wat de onderhavige zaak bijzonder maakt, is dat de groepering in Hongkong en dus in een derde land is gevestigd, terwijl haar leden dochterondernemingen zijn van een concern en zonder uitzondering in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd. Vrijwel al deze leden hebben, samen met andere dochterondernemingen van het concern, in het Verenigd Koninkrijk een btw-groep opgericht overeenkomstig artikel 11 van de btw-richtlijn. Bijgevolg moet nu worden uitgemaakt of de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ook een grensoverschrijdende werking heeft en van toepassing is op groeperingen die in een derde land zijn gevestigd. Is dat het geval, dan moet worden verduidelijkt hoe deze vrijstelling zich verhoudt tot de regeling van groepsbelasting waaraan een btw-groep is onderworpen en die eveneens ertoe leidt dat over

onderlinge dienstverrichtingen binnen een dergelijke groep geen btw wordt geheven.

3. Met name de eerste prejudiciële vraag ligt economisch bijzonder gevoelig. De keuze voor een constructie via een derde land, waar zoals in het onderhavige geval geen btw wordt geheven, laat toe dat de groepering haast alle diensten vrij van btw kan afnemen om ze vervolgens aan haar leden in het Verenigd Koninkrijk door te verkopen zonder btw in rekening te brengen. Wanneer – zoals in casu het geval is – deze leden geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, kan op die manier een aanzienlijke belastingbesparing worden gerealiseerd.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke rechtskader van deze zaak wordt gevormd door artikel 11, artikel 131 en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).(3)

5. Artikel 11, lid 1, van de btw-richtlijn biedt de lidstaten de volgende mogelijkheid:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde („btw-comité”) 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.”

6. Artikel 131 van de btw-richtlijn bevat de volgende algemene regel voor btw-vrijstellingen:

„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.”

7. Overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, in hoofdstuk 2, dat ziet op vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„[D]iensten 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.”

B. Recht van het Verenigd Koninkrijk

8. De btw-vrijstelling voor kostendelende groeperingen is in nationaal recht omgezet bij groep 16 van bijlage 9 bij de VATA 1994, waarbij zijn vrijgesteld van btw:

„Punt nr. 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 (hierna: „relevante activiteit”) die is vrijgesteld van btw of waarvoor hij niet belastingplichtig is in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112/EG van

de Raad;

- 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.”

9. Section 43 is gebaseerd op artikel 11, lid 1, van de btw-richtlijn en bevat de regeling voor btw-groepen:

„(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.”

10. Section 43(1AA) bepaalt:

„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 gebeurt,

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.”

11. Section 43(1AB) bepaalt vervolgens:

„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.”

III. Feiten

12. Verzoekster in het hoofdgeding, Kaplan International Colleges UK Limited (hierna: „KIC”), fungeert als houdstermaatschappij van andere vennootschappen van de Kaplangroep die diensten op het gebied van onderwijs aanbiedt. De groep heeft verschillende dochterondernemingen in het Verenigd Koninkrijk die elk, in samenwerking met Britse universiteiten, een college voor hoger onderwijs (hierna: „internationale colleges”) beheren.

13. De Britse belastingdienst (Her Majesty’s Revenue and Customs; hierna: „HMRC”) heeft ten aanzien van KIC bevestigd dat haar dochterondernemingen thans voldoen aan de kwalificatie van „college van een universiteit”. Derhalve mogen ze de onderwijsdiensten die ze aan studenten verstrekken, als vrijgesteld van btw beschouwen.

14. Elk internationaal college is voor 100 % eigendom van KIC, behalve het University of York International Pathway College (hierna: „UYIPC”), waarvan de University of York de meerderheid van de aandelen (55 %) bezit.

15. Elk van de internationale colleges van KIC heeft zijn eigen beheer? en bestuursstructuur. Voor elk internationaal college keurt de partneruniversiteit de onderwijsprogramma’s goed. De internationale colleges werven 85 % van hun studenten via een netwerk van 500 onderwijswervingsagenten (hierna: „agenten”) in 70 landen. De agenten hebben geen exclusieve relatie met de Kaplangroep en kunnen ook voor de directe concurrenten van de internationale colleges en rechtstreeks voor de universiteiten werken. In ruil voor hun diensten ontvangen de agenten een provisie. Daarbij ondersteunde KIC haar netwerk van agenten via een aantal vertegenwoordigingskantoren op een aantal van haar belangrijkste markten, waaronder China, Hongkong, India en Nigeria. Deze kantoren verstrekten de agenten operationele steun, met inbegrip van promotiemateriaal, opleiding betreffende de te promoten instellingen, opleidingen, en ook betreffende de toelatings? en conformiteitsprocedures, enzovoorts.

16. Vóór oktober 2014 gingen de agenten rechtstreeks een verbintenis aan met KIC in het Verenigd Koninkrijk. Tot en met datzelfde tijdstip waren zowel de door de agenten als de door de vertegenwoordigingskantoren verrichte diensten op grond van de plaats van verrichting in het Verenigd Koninkrijk ook aldaar aan btw onderworpen. Bijgevolg was de verleggingsregeling van toepassing en diende KIC deze btw te betalen. Aangezien KIC geen recht op aftrek van voorbelasting kon doen gelden doordat haar eigen handelingen waren vrijgesteld, was zij deze btw definitief verschuldigd.

17. In oktober 2014 hebben de internationale colleges (daaronder begrepen UYIPC) de

vennootschap Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (hierna: „KPS”) opgericht. KPS is een vennootschap op aandelen en gevestigd in Hongkong. KIC bezit indirect bijna 94 % van KPS, waarbij de rest van het kapitaal indirect in handen is van de University of York via haar meerderheidsbelang in UYIPC. KIC is zelf geen lid van de CSG (KPS).

18. Na de oprichting van KPS is KIC haar activiteiten blijven uitoefenen via een netwerk van lokale vertegenwoordigingskantoren en zelfstandige agenten. De overeenkomsten met de lokale vertegenwoordigingskantoren en zelfstandige agenten worden thans alleen nog met KPS gesloten. Sinds 2014 hebben zowel het netwerk van vertegenwoordigingskantoren als de zelfstandige agenten hun wervingsdiensten verstrekt aan KPS.

19. Voor de in een eerder stadium verrichte handelingen heeft dit de volgende consequenties: de plaats van verrichting van deze handelingen bevindt zich voortaan niet langer in het Verenigd Koninkrijk, maar zou zich thans – mocht in Hongkong dezelfde btw-wetgeving gelden als in de Unie – situeren in Hongkong. Bijgevolg zouden deze handelingen in Hongkong aan btw zijn onderworpen, mocht die aldaar worden geheven. Dit is echter niet het geval. Bijgevolg neemt KPS de diensten in Hongkong zonder btw af.

20. In een later stadium verricht KPS vrijwel geen diensten voor niet-leden van de CSG. Per saldo heeft KPS de taken overgenomen die voordien in Londen (Verenigd Koninkrijk) door KIC werden uitgevoerd. Bovendien is KPS ook verantwoordelijk voor het beheer van het wereldwijde netwerk van vertegenwoordigingskantoren.

21. Volgens de verwijzende rechter zijn er drie types van diensten die thans door KPS ten behoeve van KIC worden verricht: ten eerste de diensten die KPS verkrijgt van de agenten, ten tweede de diensten die KPS verkrijgt van de vertegenwoordigingskantoren en ten derde diensten die verband houden met kwesties zoals de zogeheten „compliance” (conformiteit), alsmede de andere hierboven besproken activiteiten, zoals de ondersteuning van de agenten.

22. KIC heeft aan de verwijzende rechter bewijzen overgelegd waaruit moet blijken dat de internationale colleges van de Kaplangroep niet zouden proberen wervingsdiensten te verkrijgen van andere vennootschappen dan KPS. Of anders uitgedrukt: de CSG heeft de zekerheid dat haar diensten door haar leden worden afgenomen.

23. KPS factureert elk internationaal college apart voor de bedragen die verschuldigd zijn aan de agenten voor de aan het betreffende college verstrekte diensten. KPS factureert elk college zowel voor haar eigen diensten (bijvoorbeeld de zogenoemde compliancediensten) als voor de van de vertegenwoordigingskantoren verkregen diensten, en wel op basis van het aantal voor dat college geworven studenten. KPS berekent de te factureren bedragen door de kosten op te tellen en die vervolgens te delen door het aantal studenten. De marketingkosten van de agenten worden op dezelfde wijze beheerd. De provisies van de agenten zijn echter rechtstreeks toerekenbaar aan specifieke studenten en worden gefactureerd aan het college waaraan een student uiteindelijk gaat studeren. Over geen van deze handelingen wordt btw in rekening gebracht.

24. Kortom, met de oprichting van een CSG in Hongkong waarvan de leden in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, wordt de btw over de diensten die de agenten en vertegenwoordigingskantoren voorheen voor KIC hadden verricht en thans voor KPS verrichten, in haar geheel uitgespaard.

25. Volgens de verwijzende rechter valt niet te betwijfelen dat er goede commerciële redenen waren voor de oprichting van KPS in Hongkong. Er wordt niet beweerd dat KPS een kunstmatige constructie is en HMRC voert niet aan dat bij de oprichting van KPS rechtsmisbruik is gepleegd. Ook wordt niet betwist dat KPS haar leden, dat wil zeggen de internationale colleges, de diensten

verstrekt die direct nodig zijn voor de uitoefening van hun vrijgestelde activiteiten. Evenmin wordt betwist dat de door KPS gekozen facturatiemethode borg staat voor de correcte terugbetaling van het aandeel van elk lid in de gezamenlijke uitgaven.

26. Met uitzondering van UYIPC zijn alle internationale colleges ook aangesloten bij een btw-groep waarvan KIC het vertegenwoordigende lid is.

27. Bij aanslag van 21 april 2017 heeft HMRC voor het tijdvak van oktober 2014 tot en met juli 2016 een btw-schuld voor een bedrag van 5 252 264 Britse pond (GBP) vastgesteld. Vervolgens heeft HMRC bij aanslag van 22 mei 2017 voor het tijdvak oktober 2016 een btw-schuld voor een bedrag van 590 000 GBP vastgesteld. Ter motivering hiervan heeft HMRC aangevoerd dat de diensten die KIC van KPS ontvangt, niet vallen binnen de werkingssfeer van de btw-vrijstelling voor CSG's en bijgevolg onderworpen zijn aan de verleggingsregeling. Aangezien de handelingen van KIC grotendeels zijn vrijgesteld, kan voor deze btw-schuld ook geen recht op aftrek van voorbelasting geldend worden gemaakt.

28. Bij beroepschrift van 28 september 2017 heeft KIC beroep ingesteld tegen deze belastingaanslagen.

IV. Prejudiciële procedure

29. De First-Tier Tribunal (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU 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/EG van de Raad? In het bijzonder, (i) is deze vrijstelling van toepassing op een CSG die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat of lidstaten waar de leden van de CSG zijn gevestigd? En zo ja, (ii) 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?"
30. In de procedure voor het Hof hebben Kaplan International Colleges UK Limited, het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en pleidooi gehouden ter terechtzitting van 23 januari 2020.

V. Juridische beoordeling

31. De in totaal elf vragen van de verwijzende rechter kunnen worden teruggebracht tot in wezen drie hoofdthema's. De eerste vraag betreft de territoriale werkingssfeer van de vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG (daarover onder A). De tweede vraag, met zeven subvragen, betreft de uitlegging van het criterium van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG dat de vrijstelling niet mag leiden tot verstoring van de mededinging (daarover onder B). Met de derde en de vierde vraag wenst de verwijzende rechter duidelijkheid te verkrijgen over hoe de vrijstelling voor een groepering overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn zich verhoudt tot de regeling van groepsbelasting in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn (daarover onder C).

A. Territoriale werkingssfeer van de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn (eerste vraag)

32. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn zich ook uitstrekt tot een CSG die in een andere lidstaat is gevestigd dan de lidstaat waar de leden van deze CSG zijn gevestigd en, zo ja, of zij ook van toepassing is op een CSG die buiten de Europese Unie is gevestigd.

33. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt uitdrukkelijk dat de CSG (KPS) in Hongkong en dus niet in een lidstaat is gevestigd. Derhalve is het eerste deel van de vraag hypothetisch van aard en bijgevolg niet-ontvankelijk.(4) Hieruit volgt dat alleen het tweede deel van de vraag dient te worden beantwoord. Alvorens echter de territoriale werkingssfeer van de bepaling te onderzoeken (daarover onder 2), moet eerst worden vastgesteld of de CSG überhaupt wel binnen de personele werkingssfeer ervan valt (daarover onder 1).

1. ***Voorwaarde: diensten die de groepering ten behoeve van haar leden verricht***

34. De vrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn wordt namelijk uitsluitend verleend voor diensten die een groepering ten behoeve van haar leden verricht. Uit de verwijzingsbeslissing kan worden opgemaakt dat KPS drie types van diensten aan KIC verstrekt (zie hierboven, punt 21). KIC is echter juist geen lid van de groepering (zie hierboven, punt 17). Alleen al op grond van dit feit kan de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn geen toepassing vinden.

35. De verwijzende rechter wijst er echter op dat de facturen op naam van de internationale colleges zijn uitgeschreven. Dit zijn wel leden van de groepering. Voorts blijkt uit de vierde vraag duidelijk dat KIC naar nationaal recht, met name op grond van de nationale regeling inzake groepsbelasting die op haar beurt steunt op artikel 11 van de btw-richtlijn, fictief wordt beschouwd als de relevante afnemer van de diensten. Zo gezien lijken de diensten inderdaad te zijn verricht ten behoeve van de internationale colleges. Louter op grond van de nationale regeling inzake groepsbelasting geldt dat deze diensten vanuit btw-rechtelijk oogpunt aan het vertegenwoordigende lid van de groepering, in casu KIC, zijn verleend.

36. Anders dan de Commissie en het Verenigd Koninkrijk betogen, is in een dergelijk geval de vrijstelling van artikel 132 van de btw-richtlijn in beginsel echter wel van toepassing.

37. Het verlenen van diensten aan een andere rechtspersoon is immers in de eerste plaats een feitelijke handeling. Ook de door artikel 11 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om meerdere nauw met elkaar verbonden personen tezamen als één belastingplichtige aan te merken, doet niets af aan deze feitelijke handeling. Zoals ook de btw-rechtelijke groepsbelasting niets afdoet aan de civielrechtelijke zelfstandigheid van de rechtspersonen die tot een btw-groep zijn toegetreden. Bijgevolg kunnen de diensten ook aan de internationale colleges zijn verleend in plaats van aan KIC, zelfs wanneer deze colleges op dat tijdstip tot een btw-groep behoorden.

38. In de tweede plaats strookt dit ook met de strekking en het doel van de door artikel 11 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om een btw-groep op te richten. De groepsbelasting waarin artikel 11 van de btw-richtlijn voorziet, beoogt immers voornamelijk een administratieve vereenvoudiging voor de belastingplichtigen en uiteindelijk ook voor de belastingdienst.

39. Ten eerste komt deze doelstelling reeds naar voren in de toelichting bij het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting uit 1973. In verband met artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn (thans artikel 11 van de btw-richtlijn) wordt aldaar uitdrukkelijk verklaard hetgeen volgt: „[v]oorts lijkt het nuttig om lid 4 genuanceerder te formuleren teneinde de lidstaten de mogelijkheid te bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te moeten verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij omwille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermindering van bepaalde misbruiken (bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten).”(5) Ten tweede volgt deze doelstelling ook uit de rechtspraak van het Hof waarin de door artikel 11 van de btw-richtlijn nagestreefde vereenvoudiging eveneens wordt benadrukt.(6)

40. Bij een belastingheffing over elke schakel in de handelsketen met recht op aftrek van voorbelasting, komt de administratieve vereenvoudiging er in wezen op neer dat voor diensten binnen de groep geen facturen (met vermelding van btw) moeten worden uitgeschreven. Bovendien moet niet elk lid van de groep een eigen belastingaangifte (met berekening van verschuldigde belasting en vooraftrek) indienen, maar wordt er slechts één belastingaangifte door het „opperhoofd” van de groep opgemaakt en ingediend. Bijgevolg moet de belastingdienst niet langer een groot aantal aangiften controleren maar alleen nog de aangifte afhandelen van één belastingplichtige die uiteindelijk aansprakelijk is voor de btw-schulden van alle leden van zijn groep.

41. Het feit dat artikel 11 van de btw-richtlijn voornamelijk een administratieve vereenvoudiging voor de belastingplichtigen en de belastingdienst beoogt, impliceert tevens dat dit artikel uitsluitend ziet op de verhouding van de belastingplichtige (en de nauw met hem verbonden personen) tot de belastingdienst.

42. Vanuit btw-oogpunt wordt ten behoeve van de belastingdienst weliswaar slechts één fictieve belastingplichtige in het leven geroepen aan wie alle handelingen van de groep worden toegerekend. Deze btw-groep kan echter niet naar buiten treden als een zelfstandige rechtspersoon en bijgevolg – anders dan het Verenigd Koninkrijk of de Commissie ter terechtzitting hebben betoogd – ook geen groepering oprichten in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn of lid van een dergelijke groepering zijn. De leden van de groepering zijn de personen – in casu de internationale colleges – die haar op grond van hun eigen handelingsbevoegdheid hebben opgericht.

43. Derhalve blijft het wegvallen van de hoedanigheid van zelfstandige rechtspersoon voor btw-doeleinden (dat wil zeggen overeenkomstig artikel 11 van de btw-richtlijn) uitsluitend beperkt tot de verhouding tussen de nauw verbonden vennootschappen en de belastingdienst. Ten aanzien van derden heeft dit geen rechtsgevolgen. In de meeste gevallen kan een externe onderneming immers helemaal niet weten (dan wel nagaan) of de afnemer van haar diensten al dan niet lid van een btw-groep is. Precies daarom moet de dienstverrichter overeenkomstig artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn zijn handelspartner op de factuur vermelden als afnemer van de dienst, en niet de hem onbekende btw-groep of haar vertegenwoordigend lid.

44. Bijgevolg is het volgende onderscheid geboden: mocht KPS in een eerste stadium diensten aan KIC hebben verleend die KIC voor eigen doeleinden heeft gebruikt of vervolgens eventueel heeft doorverkocht aan derden of aan de afzonderlijke internationale colleges, dan is een vrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn bij voorbaat uitgesloten, aangezien KIC geen lid van de groepering is.

45. Voor diensten die KPS aan de internationale colleges verleent, kan dit echter anders liggen,

ook al worden deze colleges volgens de nationale regeling inzake groepsbelasting fictief door KIC vertegenwoordigd. Dit materiële feit – ten behoeve van wie werden de afzonderlijke diensten in werkelijkheid verricht – kan echter niet door het Hof maar alleen door de verwijzende rechter worden vastgesteld.

46. Daarom wordt in het onderstaande ervan uitgegaan dat – in tegenstelling tot het feitenrelaas van de verwijzende rechter in de verwijzingsbeslissing – de aldaar genoemde drie types van diensten (zie hierboven, punt 21) niet aan KIC maar telkens *daadwerkelijk* werden verleend aan de afzonderlijke internationale colleges die de leden van de groepering (KPS) zijn. Alleen op die manier kan een zinvol antwoord worden gegeven op de vraag of in casu de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn toepassing vindt.

2. *In een derde land gevestigde groepering*

47. In dit geval moet worden uitgemaakt of diensten die door een in een derde land gevestigde groepering worden verricht ten behoeve van haar leden die in een lidstaat zijn gevestigd, in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Deze vraag – die ik reeds uitvoerig heb behandeld in mijn conclusie in de zaak Aviva en in de zaak DNB Banka(7) en die het Hof in zijn rechtspraak tot dusver nog niet hoefde te beantwoorden(8) – moet ontkennend worden beantwoord, zoals ook de Commissie en het Verenigd Koninkrijk betogen.

a) *Woordelijke, historische en systematische uitlegging van de bepaling*

48. Op het eerste gezicht duidt niets in de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn op een territoriale beperking. Evenmin heeft de wetgever, zoals in andere bepalingen (zie bijvoorbeeld in artikel 11, lid 1, van de btw-richtlijn), de werkingssfeer uitdrukkelijk beperkt tot het grondgebied van één enkele lidstaat. Dit neemt echter niet weg dat andere bepalingen wel expliciet aan grensoverschrijdende activiteiten van de belastingplichtige refereren (zie bijvoorbeeld artikel 148, onder e), van de btw-richtlijn: „[...] luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toeleggen”).

49. Dienaangaande kan hooguit worden vastgesteld dat de bewoordingen noch het ene verplichten, noch het andere verbieden. Aan de bewoordingen kan echter niet het argument worden ontleend dat ook groeperingen in derde landen binnen de werkingssfeer ervan vallen.

50. Indien men kijkt naar de vroegere regeling in de Zesde richtlijn(9), wordt evenwel duidelijk waarom een dergelijke beperking, anders dan bij artikel 11 van de btw-richtlijn, niet in de tekst is te vinden.

51. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn was voorheen geregeld in artikel 13 van de Zesde richtlijn. Blijkens het opschrift ervan zag dit artikel uitsluitend op „[v]rijstellingen in het binnenland”. Met de herschikte versie werd op dit punt echter geen inhoudelijke wijziging beoogd.(10) Bijgevolg kan, de Zesde richtlijn in aanmerking nemend, ervan worden uitgegaan dat onder een vrijstelling in het binnenland alleen verrichtingen van in het binnenland gevestigde groeperingen ten behoeve van hun binnenlandse leden vallen.

52. Ook de systematiek van de vrijstellingen in titel IX van de btw-richtlijn pleit voor deze restrictieve uitlegging. In de hoofdstukken 1 tot en met 3 wordt geen melding gemaakt van specifieke grensoverschrijdende transacties. Speciale vrijstellingen voor grensoverschrijdende handelingen komen pas aan bod in de hoofdstukken 4 tot en met 8 en in hoofdstuk 10. Mochten ook grensoverschrijdende groeperingen voor vrijstelling in aanmerking komen, dan had de wetgever zulks veeleer daar geregeld.

53. Daaruit volgt dat de Uniewetgever met de regeling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn (voorheen artikel 13, lid 1, onder f), van de Zesde richtlijn) grensoverschrijdende groeperingen niet voor ogen heeft gehad, laat staan in een derde land gevestigde grensoverschrijdende groeperingen, maar in samenhang met „[v]rijstellingen in het binnenland” ook op „groeperingen in het binnenland” heeft gedoeld.

b) *Tegenstrijdigheid met artikel 11 btw-richtlijn*

54. Met deze uitlegging – namelijk dat de vrijstelling beperkt blijft tot zelfstandige groeperingen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd – wordt met name een tegenstrijdigheid met artikel 11 van de btw-richtlijn vermeden. Hierin wordt de lidstaten de mogelijkheid geboden om „personen die binnen [hun] grondgebied [...] gevestigd zijn” en die binnen een groepering in bepaalde opzichten „nauw met elkaar verbonden zijn”, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. Bijgevolg kunnen alleen ondernemingen die in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, een groepering overeenkomstig artikel 11 oprichten.

55. In vergelijking met artikel 11 moeten groeperingen volgens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn naar hun aard aan minder strikte voorwaarden voldoen om voor vrijstelling in aanmerking te komen. De vrijstelling is er immers niet gekoppeld aan een nauwe band tussen de ondernemingen. Derhalve zou het tegenstrijdig zijn om op grond hiervan een grensoverschrijdende vrijstelling toe te staan die volgens de regeling met striktere voorwaarden niet kan worden verkregen.

56. Het onderhavige geval toont dit bijzonder duidelijk aan. In casu zou de groepering KPS in beginsel ook deel kunnen uitmaken van de btw-groep van KIC („nauw met elkaar verbonden”). Artikel 11 van de btw-richtlijn beperkt de niet heffing van btw echter uitdrukkelijk tot het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk. Waarom zou dan echter een soortgelijke uitkomst (geen heffing van btw over diensten die de groepering ten behoeve van haar leden verricht) op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn moeten worden bereikt?

57. Deze tegenstrijdigheid kan alleen worden opgeheven wanneer ook de werking van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, net als die van artikel 11 van de btw-richtlijn, tot het grondgebied van één lidstaat beperkt blijft. Dit impliceert dat de groepering en het lid ten behoeve waarvan de dienst wordt verricht, in dezelfde lidstaat moeten zijn gevestigd.

58. Aan beide gevallen ligt overigens dezelfde gedachte ten grondslag. Met de beperking tot het nationale grondgebied wordt bereikt dat een lidstaat de territoriale heffingsbevoegdheid van een andere lidstaat niet kan beknotten door een groepsbelasting toe te staan dan wel het bestaan van een zodanige groepering aan te nemen, terwijl de andere lidstaat moeilijk kan nagaan of aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. Tevens wordt voorkomen dat de verschillende belastingdiensten tegenstrijdige beslissingen nemen. Het is echter ook niet ondenkbaar dat de Uniewetgever hiermee vooral heeft willen voorkomen dat er misbruik wordt gemaakt van de verschillen in belastingtarieven en belastingssystemen. Dit risico op misbruik is met name apert in het handelsverkeer met derde landen (daaronder begrepen hun speciale administratieve regio's) waar – zoals in casu – geen btw wordt geheven.

c) *Bestaan van verschillende belastingtarieven (problematiek van de belastingtarieven)*

59. Het toestaan van een grensoverschrijdende groepering heeft namelijk tot gevolg dat op tamelijk eenvoudige wijze een model kan worden bedacht om de belasting te optimaliseren, met name voor concerns met wereldwijde activiteiten die vrijgestelde handelingen (dat wil zeggen,

handelingen die geen recht verlenen op aftrek van voorbelasting) verrichten. Die concerns zouden met hun in Europa actieve ondernemingen enkel een groepering hoeven op te richten die is gevestigd in een derde land waar het laagste btw-tarief of helemaal geen btw wordt geheven (daarbij valt te denken aan de Verenigde Staten of, zoals in casu, Hongkong). Deze groepering zou vervolgens alle diensten van derden afnemen die tot dusver inclusief btw-aandeel werden afgenomen.

60. Aangezien de plaats waar de diensten worden verricht dan in de regel in dat land zou liggen en daar geen of slechts een zeer lage btw wordt geheven, zou een dergelijke groepering geen of slechts weinig btw verschuldigd zijn. De groepering zou de door haar afgenomen diensten dan tegen kostprijs aan haar leden „doorverkopen”. De plaats waar die diensten worden verricht, zou dan weliswaar in de desbetreffende lidstaten liggen, maar de dienst zou daar dan onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vallen.

61. Los van de vraag hoe de betrokken lidstaten in dit geval zouden moeten nagaan of er geen sprake is van verstoring van de mededinging dan wel of de andere criteria zijn vervuld (zie hierna, punten 67 e.v.), zou de btw-schuld binnen het concern zonder veel moeite kunnen worden gereduceerd.⁽¹¹⁾ Met een btw-groep volgens artikel 11 van de btw-richtlijn (zie hierboven, punten 54 e.v.), zou een dergelijk resultaat daarentegen niet kunnen worden behaald.

62. Ook wanneer de fundamentele vrijheden bij deze uitlegging in acht worden genomen, blijft het resultaat hetzelfde. Mochten de fundamentele vrijheden ook gelden in deze constellatie waarbij een derde land is betrokken, dan nog is een territoriale beperking van de vrijstelling volgens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, alsook van de werking van de btw-groep in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn, gerechtvaardigd met het oog op handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.⁽¹²⁾ Bovendien rechtvaardigt ook de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een eventuele beperking van het vrij verrichten van diensten. Is men daarentegen van opvatting dat de beperking van de vrijstelling tot het grondgebied van een lidstaat schending oplevert van het Unierecht, moet logischerwijs ook de vraag worden gesteld of niet ook artikel 11 van de btw-richtlijn in strijd is met het Unierecht. Hierover bestaan echter ernstige twijfels.⁽¹³⁾

63. Het door KIC aangevoerde argument⁽¹⁴⁾ dat het risico van misbruik van de verschillen in belastingtarieven en belastingsystemen verwaarloosbaar is, aangezien de vrijstelling volgens artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn alleen geldt voor de in artikel 132 van de btw-richtlijn genoemde activiteiten van algemeen belang, is op zijn minst verbazend. Ten eerste kan uit de aard van de activiteit (vrijgestelde activiteiten van algemeen belang) moeilijk enige conclusie worden getrokken wat de omvang van de belastbare materie betreft. De hoegenaamd niet bescheiden omvang van de onderwijs- en gezondheidssector is in dit verband veelzeggend genoeg.

64. Ten tweede staat deze opvatting haaks op de duidelijk uitgesproken wil van de wetgever. De in artikel 132 van de btw-richtlijn opgesomde activiteiten heeft hij immers slechts gedeeltelijk (voor de toegevoegde waarde in het laatste stadium van de waardeketen) en niet in hun geheel vrijgesteld.

65. Indien het de wetgever erom te doen was geweest de volledige btw-druk te verlagen voor afnemers van diensten van algemeen belang (zoals onderwijs- of medische verzorgingsdiensten), dan zou hij de vrijstellingsbepaling van artikel 132 van de btw-richtlijn hebben toegevoegd aan artikel 169 van de btw-richtlijn en een recht op aftrek van voorbelasting hebben verleend, ondanks de vrijgestelde handelingen in een later stadium. Hij heeft echter bewust geen gebruikgemaakt van dit instrument waarmee hij vertrouwd was.

66. De bewuste keuze van de wetgever om een slechts gedeeltelijke vrijstelling toe te staan wordt evenwel door de gekozen constructie van KIC (oprichting van een groepering in een derde land waar geen btw wordt geheven) uiteindelijk volledig omzeild.

d) **Beoordeling of er sprake is van verstoring van de mededinging**

67. Ook het feit dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn blijkens haar formulering niet tot verstoring van de mededinging mag leiden, hetgeen de nationale belastingdiensten moeten kunnen controleren, is een argument om de vrijstelling territoriaal te beperken. Dit sluit in elk geval de mogelijkheid uit om een groepering in een derde land op te richten.

68. Belastingdiensten zijn echter nauwelijks in staat om grensoverschrijdend te beoordelen of in verschillende staten, en met name in derde landen (zoals in casu Hongkong), al dan niet sprake is van verstoring van de mededinging. In zoverre kan de benadering die het Hof in het arrest *Isle of Wight Council* heeft gehuldigd met betrekking tot artikel 13 van de btw-richtlijn⁽¹⁵⁾, ook toepassing vinden op artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

69. In het voornoemde arrest wees het Hof op de moeilijkheden bij de beoordeling van concurrentieverstoring op markten die niet samenvallen met het gebied waarvoor de plaatselijke overheden bevoegd zijn. In een dergelijke situatie dreigen het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel gevaar te lopen. Dit geldt a fortiori in constellaties waarbij derde landen zijn betrokken.

70. Daarbij komt dat blijkens artikel 131 van de btw-richtlijn een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingsbepaling moet worden verzekerd. Dat is echter de facto uitgesloten indien hetzij een belastingdienst de belemmering van de mededinging wereldwijd zou moeten vaststellen, hetzij verschillende belastingdiensten, die elkaar mogelijk ook nog tegenspreken, tot verschillende beoordelingen komen. Dat laatste zou juist een verstoring van de mededinging teweegbrengen.⁽¹⁶⁾ Ook de aanzienlijke praktische toepassings- en controleproblemen vormen in dat opzicht een argument tegen een vrijstelling voor groeperingen die in een derde land zijn gevestigd.

3. **Conclusie**

71. Gelet op een en ander moet artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de diensten van een groepering die in een derde land is gevestigd, niet onder de vrijstellingsregeling vallen. Derhalve zijn de diensten die KPS ten behoeve van de internationale colleges verricht, niet vrijgesteld van btw en behoeven de andere vragen van de verwijzende rechter niet te worden beantwoord.

B. **Subsidiair: uitlegging van het criterium dat de mededinging niet wordt verstoord (tweede vraag)**

72. Indien naar opvatting van het Hof echter ook in een derde land gevestigde groeperingen onder artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn vallen, moet op de andere vragen van de verwijzende rechter worden ingegaan.

73. Met de tweede prejudiciële vraag, die in zeven subvragen uiteenvalt, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke criteria moeten worden gehanteerd om te beoordelen of sprake is van een verstoring van de mededinging in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, op grond waarvan de in beginsel verleende vrijstelling opnieuw wegvalt.

74. In zoverre de verwijzende rechter wenst te vernemen of de vrijstellingsbepaling van toepassing is op een groepering die in een andere lidstaat is gevestigd, is zijn vraag – zoals eerder al is uiteengezet (zie hierboven, punt 33) – hypothetisch van aard en bijgevolg niet-ontvankelijk. Alleen in zoverre de tweede vraag betrekking heeft op een groepering die in een derde land is gevestigd, is een antwoord noodzakelijk.

1. **Doel van de bepaling**

75. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld⁽¹⁷⁾ en ik elders in overweging heb gegeven⁽¹⁸⁾, beoogt artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn een *concurrentienadeel* te compenseren dat kleinere ondernemingen ten opzichte van grotere concurrenten ondervinden. Laatstgenoemde kunnen de diensten van de groepering immers door eigen werknemers of, in het kader van een btw-groep, door nauw verbonden ondernemingen doen verrichten. Zoals de Commissie terecht opmerkt⁽¹⁹⁾, beoogt artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn ervoor te zorgen dat grote en kleinere ondernemingen btw-rechtelijk op voet van gelijkheid worden behandeld. In het nadeel van kleinere ondernemingen speelt immers dat hun vrijgestelde handelingen in een later stadium geen aanspraak doen ontstaan op recht op aftrek van voorbelasting.

76. Een concreet voorbeeld zal dit verduidelijken: een groot ziekenhuis dat zelf in staat is om de maaltijden voor zijn patiënten te bereiden (met eigen keukenpersoneel), is geen btw verschuldigd over de daarmee verbonden personeelskosten. Een klein ziekenhuis dat daarvoor geen of niet voldoende personeelsleden kan inzetten, staan slechts twee mogelijkheden ter beschikking.

77. Het kan een extern cateringbedrijf in de arm nemen. Over deze dienstverlening is echter btw verschuldigd, zowel over de materiaalkosten als over de personeelskosten van dit externe bedrijf. Voor het ziekenhuis is deze btw-last definitief (doordat de handelingen in een later stadium zijn vrijgesteld kan geen aanspraak op het recht op aftrek van voorbelasting worden gemaakt – zie de artikelen 168 en 169 van de btw-richtlijn). Kortom, wil dit ziekenhuis dezelfde diensten aanbieden, dan moet het in vergelijking met zijn concurrent hogere kosten voor lief nemen. Dit is een concurrentienadeel dat in de eerste plaats voortvloeit uit de omvang van de onderneming.

78. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn biedt echter de mogelijkheid om dit concurrentienadeel te compenseren. Het ziekenhuis in ons voorbeeld kan namelijk een groepering oprichten met een ander ziekenhuis. Deze groepering rekruteert vervolgens voldoende medewerkers die beide ziekenhuizen kunnen inschakelen om in maaltijden voor hun patiënten te voorzien. De kosten hiervan worden door beide leden gedeeld. Aangezien de diensten van de groepering aan haar leden zijn vrijgesteld, drukt er thans niet langer btw op de personeelskosten (voor de materiaalkosten blijft het bij dezelfde voorbelasting). Op die manier zou het concurrentienadeel van beide kleine ziekenhuizen ten opzichte van de (grotere) concurrent zijn weggewerkt.

79. Indien met de vrijstelling echter een concurrentienadeel moet worden gecompenseerd, kan het toekennen van deze vrijstelling logischerwijs niet tegelijkertijd een verstoring van de mededinging tot gevolg hebben dan wel een risico op een dergelijke verstoring doen ontstaan. Het mededingingsvoorbehoud van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn komt dan ook ietwat vreemd over en lijkt al met al ook weinig zinvol.(20)

2. *Noodzaak van een restrictieve uitlegging van het criterium van verstoring van de mededinging*

80. Op grond hiervan acht ik een restrictieve uitlegging noodzakelijk want anders zou de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn haar doel voorbijschieten.

81. Men komt tot dezelfde bevinding wanneer het ontbreken van verstoring van de mededinging wordt begrepen als een uitzondering op de vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn in beginsel voorziet, want het is vaste rechtspraak van het Hof dat elke afwijking van of uitzondering op een algemene regel strikt moet worden uitgelegd.(21)

82. Indien men het ontbreken van verstoring van de mededinging evenwel beschouwt als een uitzondering op de vrijstelling en deze op haar beurt aanmerkt als een uitzondering op het beginsel van btw-heffing(22), dan zou men ook kunnen spreken van een uitzondering op de uitzondering. Een dergelijke uitzondering op de uitzondering zou bijzonder restrictief (als een strikt uit te leggen uitzondering op een uitzondering) dan wel bijzonder extensief (als een uitzondering op de uitzondering op een strikt uit te leggen uitzondering) kunnen worden uitgelegd.

83. Los daarvan zou deze „uitzondering op de uitzondering” ook in het onderhavige geval restrictief moeten worden uitgelegd. Volgens de rechtspraak van het Hof moet de uitlegging in overeenstemming zijn met de door de betrokken vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient zij te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit. 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.(23)

84. Dat laatste zou echter het geval zijn bij een brede opvatting van het begrip „verstoring van mededinging”. Uiteindelijk sluit dit aan op de hierboven (in punt 80) bepleite teleologische restrictieve uitlegging van het criterium dat de mededinging niet wordt verstoord.

85. Een aanknopingspunt voor een dergelijke restrictieve uitlegging biedt de rechtspraak van het Hof volgens welke de btw-vrijstelling moet worden geweigerd indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden.(24) In dat concrete geval vond de concurrentievervalsing haar oorsprong in de btw-vrijstelling voor diensten die door een groepering werden verricht.(25) Deze vrijstelling belet immers dat andere marktdeelnemers dezelfde diensten tegen dezelfde prijs aan de leden van een groepering kunnen verrichten (antwoord op vraag 2a, waarmee een antwoord op vraag 2b overbodig is).

86. Gelet op de noodzaak van een restrictieve uitlegging van het criterium dat de mededinging niet wordt verstoord, kan een dergelijke verstoring niet alleen worden vastgesteld door de identificatie van een commerciële markt. Dit zou de onderliggende gedachte van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn tot in het absurde doorvoeren. Volgens die bepaling moet de mogelijkheid bestaan om juist via een samenwerking met andere ondernemingen het concurrentienadeel ten opzichte van grotere concurrenten (zie hierboven, punt 45) te compenseren (antwoord op vraag 2g).

87. Indien de groepering in een derde land mag zijn gevestigd, dan moet de vraag of er sprake is van verstoring van de mededinging door haar diensten op nationaal niveau logischerwijs ook worden onderzocht door te refereren aan alternatieve aanbieders in het derde land waar de groepering is gevestigd. Alternatieve aanbieders die in of buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, hebben een concurrentienadeel en kunnen niet dezelfde diensten aan de internationale colleges in het Verenigd Koninkrijk aanbieden, aangezien ze hun prijzen moeten verhogen met de btw die in het Verenigd Koninkrijk is verschuldigd (antwoord op vraag 2d).

88. Om te kunnen spreken van een verstoring van de mededinging, moet bovendien ook worden nagegaan of de groepering ook zonder vrijstelling erin slaagt om haar leden als klant te behouden.⁽²⁶⁾ Wanneer de diensten van de groepering dermate zijn toegesneden op de behoeften van de leden dat de groepering er zeker van is dat deze leden haar diensten zullen blijven afnemen, is in beginsel sprake van een samenwerking (zie hierboven, punten 75 e.v.) die overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn voor vrijstelling in aanmerking komt (antwoord op vraag 2c).

89. In de regel richten ondernemingen immers geen groepering op alvorens er zeker ervan te zijn dat de leden de diensten ervan ook daadwerkelijk zullen afnemen („afnamegarantie”). Bijgevolg kan er in beginsel van worden uitgegaan dat de oprichting van een groepering niet leidt tot een verstoring van de mededinging in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

90. Gelet op het doel van de vrijstelling (het voorkomen van een concurrentienadeel) is het criterium van verstoring van de mededinging mijns inziens alleen nuttig voor het voorkomen van misbruik (zie artikel 131 van de btw-richtlijn). Met behulp van dit criterium moet er per slot van rekening alleen voor worden gezorgd dat de vrijstelling niet op oneigenlijke wijze wordt toegepast. Of dit het geval is, kan alleen op basis van aanwijzingen worden vastgesteld.

91. Met betrekking tot het primaire doel van dit criterium, met name het voorkomen van misbruik, rust de bewijslast⁽²⁷⁾ voor het bestaan van een te voorkomen misbruik op de belastingdienst die bijgevolg alle aanwijzingen in die richting dient aan te dragen (antwoord op vraag 2e). In dat verband bestaat er geen enkele bepaling van Unierecht die de belastingdienst ertoe verplicht om een specifieke deskundige evaluatie van de markt van het derde land te doen uitvoeren. Hoe de nationale belastingdiensten aan hun bewijslast voldoen, is geen vraag van Unierecht maar een kwestie die volgens het nationale fiscale procesrecht moet worden uitgemaakt (antwoord op vraag 2f).

3. *Aanwijzingen voor een verstoring van de mededinging*

92. Op een oneigenlijke toepassing van de vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn zou kunnen wijzen dat de groepering dezelfde diensten in aanzienlijke omvang en onder bezwarende titel ook voor niet-leden verricht en zodoende, daarbij profiterend van synergie-effecten, in de eerste plaats als marktpartij en in mindere mate als samenwerkende groepering optreedt. Dienovereenkomstig kan er dan een reëel gevaar bestaan van verstoring van de mededinging ten nadele van alternatieve aanbieders.

93. Een andere aanwijzing kan de omstandigheid zijn dat de groepering geen speciaal op de behoeften van de leden toegesneden diensten verricht, maar hooguit ingekochte diensten doorverkoopt. Die diensten kunnen zonder meer ook door anderen worden aangeboden en afgenomen. Ook in dat geval zouden alternatieve aanbieders van de desbetreffende markt worden verdreven. In casu zou dit misschien deels aannemelijk kunnen zijn, aangezien de diensten van de groepering kennelijk grotendeels bestonden in het eenvoudigweg doorverkopen van bij derden (agenten, enz.) afgenomen diensten aan haar leden.

94. Een dergelijke inkoop van diensten die vervolgens ongewijzigd worden doorverkocht, druist ook in tegen de hierboven beschreven doelstelling van de vrijstelling. Deze beoogt immers geen optimalisering van het louter inkopen en doorverkopen van diensten, maar wil kleinere marktdeelnemers de mogelijkheid bieden om via een samenwerkingsverband een concurrentienadeel te compenseren ten opzichte van grotere concurrenten die deze diensten zelf verrichten (zie hierboven, punten 75 e.v.).

95. Bij een louter inkopen en ongewijzigd doorverkopen van diensten is echter geen sprake van diensten die door de groepering zelf worden verricht. In dat geval bestaat er geen concurrentienadeel ten opzichte van concurrenten die de diensten zelf inkopen en bijgevolg dezelfde btw over die diensten zijn verschuldigd. Dit zou anders zijn wanneer de groepering op zichzelf toegevoegde waarde creëert. Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de agenten door de groepering zelf in dienst zijn genomen zodat de bemiddelingsdiensten door de groepering zelf worden verricht. Dan zou ook sprake zijn van het samenwerkingsaspect dat ten grondslag ligt aan de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn.

96. Een andere aanwijzing kan de omstandigheid zijn dat alleen de optimalisering van de voorbelasting op de voorgrond staat en niet de onderlinge samenwerking om een concurrentienadeel te voorkomen. Van een optimalisering van de voorbelasting kan worden uitgegaan wanneer een concurrentievoordeel wordt gecreëerd door het verleggen van extern afgenomen diensten naar een groepering die gevestigd is in een land waar geen of nauwelijks btw wordt geheven. Ook dit kan in het onderhavige geval geenszins worden uitgesloten.

97. Het staat uiteindelijk aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen.

C. Subsidiair: verhouding tot de regeling van groepsbelasting overeenkomstig artikel 11 van de btw-richtlijn (derde en vierde vraag)

98. Indien naar de opvatting van het Hof echter ook een groepering die in een derde land is gevestigd onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn valt, en indien de verwijzende rechter ondanks de bestaande aanwijzingen oordeelt dat van verstoring van de mededinging geen sprake is, moeten de derde en vierde vraag nog worden beantwoord.

99. Beide vragen hebben betrekking op de verhouding van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn tot de mogelijkheid van groepsbelasting waarin artikel 11 van de richtlijn voorziet. Het Verenigd Koninkrijk heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt. Meer concreet rijst de vraag of en onder welke voorwaarden de leden van een btw-groep tegelijkertijd ook leden van een groepering kunnen zijn.

100. Dienaangaande zijn de Commissie en het Verenigd Koninkrijk het erover eens dat de vrijstelling alleen geldt voor de diensten die de groepering ten behoeve van haar juridisch zelfstandige leden verricht. Het bestaan van een btw-groep staat eraan in de weg aan dat aan de leden van een groepering diensten met vrijstelling van btw worden verricht, aangezien de regeling inzake btw-groepen impliceert dat zij hierdoor hun zelfstandigheid verliezen. Mochten alle

internationale colleges – die samen KPS hebben opgericht – lid van een btw-groep zijn, zou er geen sprake meer zijn van leden van de groepering maar van slechts één enkel lid.

101. Dit is een uiterst formele benadering die ik onjuist acht, zoals reeds (zie hierboven, punten 34 e.v.) is uiteengezet. Daarbij komt dat artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn spreekt van groeperingen „van personen”. Civielrechtelijk zelfstandige personen blijven echter personen, ook wanneer zij tot een btw-groep behoren. Voorts gebruikt de richtlijn het begrip „zelfstandige groeperingen” en niet het begrip „groeperingen van zelfstandige personen”, zoals ook KIC terecht heeft benadrukt in haar schriftelijke opmerkingen.

102. Het begrip „zelfstandig” kan derhalve alleen slaan op de groepering en niet op de afzonderlijk leden van de groepering. In het onderhavige geval staat het buiten kijf dat het – via een groepsbelasting gefingeerde – „onzelfstandige” karakter van de groepering niet kan standhouden. Een grensoverschrijdende werking wordt immers uitdrukkelijk uitgesloten door artikel 11 van de btw-richtlijn.

103. Zoals KIC aanvoert, en anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, wordt met het begrip „persoon” in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn niet bedoeld op „één belastingplichtige”, laat staan op de – door middel van een wettelijke fictie – verruimde definitie van belastingplichtige van artikel 11 van de btw-richtlijn. Dit blijkt reeds duidelijk uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Daarin is namelijk ook sprake van personen die een activiteit uitoefenen waarvoor zij niet „belastingplichtig” zijn. Bijgevolg kunnen ook niet-belastingplichtigen in aanmerking komen als leden van een groepering.

104. Wat dit betreft, staat de oprichting van een btw-groep met één enkele fictieve belastingplichtige bij toepassing van artikel 11 van de btw-richtlijn (meerdere personen „tezamen als één belastingplichtige aanmerken”) als zodanig niet in de weg aan het bestaan van een groepering van personen. Net zomin sluit zij uit dat de groepering diensten ten behoeve van haar leden verricht.

105. Dit wordt duidelijk wanneer we het hierboven aangehaalde voorbeeld (zie punten 76 e.v.) een weinig aanpassen. Een derde kleiner ziekenhuis (C) richt – op het grondgebied van één lidstaat – samen met de ziekenhuizen A en B een groepering (Z) op die de maaltijdvoorziening van hun patiënten voor haar rekening neemt. A wordt echter later door X overgenomen en maakt voortaan deel uit van een btw-groep onder leiding van X (het vertegenwoordigende lid in het Verenigd Koninkrijk). Z blijft zoals voorheen diensten verlenen aan A, B en C, waarvan de vennootschapsrechtelijke autonomie niet wordt aangetast door de regeling van artikel 11 van de btw-richtlijn.

106. Dat het voor de vrijstelling van de door Z aan A verleende diensten daadwerkelijk is vereist dat deze diensten btw-rechtelijk voortaan fictief aan X worden verleend en X formeel gesproken geen lid van de groepering is, valt te betwijfelen. Zoals hierboven is uiteengezet (zie punten 38 en 39), beoogt de groepsbelasting een administratieve vereenvoudiging en heeft zij geenszins tot doel om de vrijstelling van een groepering afhankelijk te stellen van de latere vennootschapsrechtelijke structuur van haar leden en van het bestaan van een regeling inzake groepsbelasting.

107. De behoefte aan een btw-neutrale samenwerking tussen A, B en C valt ook niet weg omdat A thans tot de btw-groep van X behoort. Aan het concurrentienadeel van A, B en C ten opzichte van een evenredig grote concurrent is hiermee namelijk niets veranderd.

108. Anders dan de Commissie en het Verenigd Koninkrijk stellen, sluiten beide „stelsels” (groepsbelasting en vrijstelling voor diensten van een groepering) elkaar in beginsel dan ook niet

uit. Ze moeten hooguit op elkaar worden afgestemd.

109. Alleen in zoverre de groepering uit rechtspersonen bestaat die alle lid van één en dezelfde btw-groep zijn, verhoudt artikel 11 van de btw-richtlijn zich als een *lex specialis* tot artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. De groepsbelasting volgens artikel 11 van de btw-richtlijn is de ruimere bepaling, aangezien op grond hiervan geen btw wordt geheven over de binnen de btw-groep verrichte diensten. Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, daarentegen, verleent alleen vrijstelling voor de diensten die de groepering ten behoeve van haar leden verricht (en niet voor diensten in de omgekeerde richting of tussen de leden onderling). Kortom, de bepaling van artikel 11 van de btw-richtlijn schuift de toepassing van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn terzijde.

110. Het feit dat enkele leden van de groepering ook zijn toegetreden tot een btw-groep in het Verenigd Koninkrijk, staat bijgevolg niet eraan in de weg dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn toepassing vindt.

VI. Conclusie

111. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de First-Tier Tribunal (Verenigd Koninkrijk) te beantwoorden als volgt:

„1) De vrijstellingsbepaling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn is niet van toepassing op een groepering die in een derde land is gevestigd.

2) Artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling voor diensten die een groepering ten behoeve van haar leden verricht en waarvoor zij van haar leden enkel de correcte terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, in beginsel niet leidt tot een verstoring van de mededinging, op voorwaarde dat deze vrijstelling niet op oneigenlijke wijze wordt toegepast.

Mogelijke aanwijzingen voor een oneigenlijke toepassing zijn bijvoorbeeld:

(1) de omstandigheid dat de groepering dezelfde diensten in aanzienlijke omvang en onder bezwarende titel ook voor niet-leden verricht en zodoende in de eerste plaats als marktpartij en in mindere mate als samenwerkende groepering optreedt;

(2) de omstandigheid dat de groepering geen speciaal op de behoeften van de leden toegesneden diensten verricht, maar louter ingekochte diensten doorverkoopt; of

(3) de omstandigheid dat alleen de optimalisering van de voorbelasting op de voorgrond staat en niet de onderlinge samenwerking om een concurrentienadeel te voorkomen.

De bewijslast voor deze aanwijzingen rust op de belastingdienst. Deze is Unierechtelijk evenwel niet verplicht om onder meer specifieke deskundige evaluaties te doen uitvoeren. Uiteindelijk staat het echter aan de verwijzende rechter om deze aanwijzingen te beoordelen.

3) Het feit dat enkele leden van de groepering ook tot een btw-groep zijn toegetreden, staat niet eraan in de weg dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn toepassing vindt. De ruimere regeling inzake groepsbelasting van artikel 11 van de btw-richtlijn heeft echter voorrang boven het bepaalde in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Bijgevolg vindt de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn geen toepassing wanneer alle leden van de groepering deel uitmaken van één en dezelfde btw-groep.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arresten van 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); 21 september 2017, Commissie/Duitsland (C-616/15, EU:C:2017:721), en 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 PB 2006, L 347, blz. 1.

4 Met betrekking tot dit rechtsgevolg, zie onder meer arrest van 14 februari 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punt 45).

5 Zie de toelichting op artikel 4, lid 4, op bladzijde 4 van het voorstel van de Commissie van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

6 Arresten van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 40); 25 april 2013, Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37), en 9 april 2013, Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217, punten 47 en 48).

7 Zie mijn conclusie in de zaak Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punten 36 e.v.) en in de zaak DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punten 45 e.v.).

8 Arresten van 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), en 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 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).

10 Volgens overweging 3 beoogt de vaststelling van de btw-richtlijn alleen een herschikking van de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. Alsnog aangebrachte inhoudelijke wijzigingen zijn limitatief vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding. Van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn wordt daar geen melding gemaakt.

11 Een vergelijkbare constructie voor belastingoptimalisatie kan worden opgezet door de groepering te vestigen in de EU-lidstaat met het laagste btw-tarief.

12 Met betrekking tot deze rechtvaardigingsgrond, zie onder meer arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punten 45 en 46); 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 48); 21 mei 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 47), en 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punt 60).

13 Afwijzend: Ehrke-Rabel, T., „VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive”, *World Journal of VAT/GST Law*, deel 1, nr. 1, juli 2012, blz. 61 (70 e.v.); Bjerregaard Eskildsen, C., „VAT Grouping versus Freedom of Establishment”, *20 EC Tax Review*, Issue 3, blz. 114-120; zie hierover meer uitvoerig ook Stadie, H. in Rau/Dürwächter, *UStG*, § 2, toelichtingen 812 e.v. (laatste bijwerking: 174e editie – oktober 2017).

Andere mening toegedaan: Van Doesum, A., Van Kesteren, H., Van Norden, G.?, „The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups”,

(2007) 16 *EC Tax Review*, Issue 1, blz. 34 (41).

14 Zie de punten 56 e.v. van de schriftelijke opmerkingen.

15 Arrest van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punten 49 e.v.).

16 Dat komt duidelijk naar voren wanneer het voor een groepering in een land tot aftrek van voorbelasting komt vanwege het feit dat de vrijstelling wordt geweigerd wegens de aanname dat de mededinging wordt verstoord. In de lidstaat van de ontvanger van de dienst wordt er daarentegen, op grond van de verlegging van de belastingschuld naar het lid van de groepering, van uitgegaan dat de dienst belastingvrij is, aangezien hier geen verstoring van de mededinging zichtbaar is.

17 Zie in deze zin arresten van 20 november 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 36); 21 september 2017, *Commissie/Duitsland* (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 56), en 11 december 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, punt 118).

18 Zie mijn conclusie in de zaak *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, punten 20 e.v.) en in de zaak *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145, punt 51).

19 Zie punt 11 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

20 Zie in deze zin reeds de conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, punten 125 e.v.), – „[...] kan ik niet anders dan vaststellen dat deze [de markt] vreemd in elkaar steekt”. Zie ook mijn conclusie in de zaak *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, punt 67).

21 Zie onder meer arrest van 28 september 2006, *Commissie/Oostenrijk* (C-128/05, EU:C:2006:612, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

In verband met vrijstellingsbepalingen van de btw-richtlijn, zie ook arresten van 21 september 2017, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, punt 30); 21 september 2017, *Commissie/Duitsland* (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 49), en 5 oktober 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 In verband met de vrijstellingsbepalingen van artikel 132 van de btw-richtlijn, zie uitdrukkelijk arrest van 21 september 2017, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, punt 30).

23 Arresten van 20 november 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 30); 4 mei 2017, *Commissie/Luxemburg* (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 50); 28 november 2013, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25); 21 maart 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23); 11 december 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30); 14 juni 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16), en 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland* (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47).

24 Zie arresten van 20 november 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 48), en 20 november 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 64).

25 Arrest van 20 november 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 47).

26 Zie arrest van 20 november 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 59), en de

conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punten 131 e.v.).

27 Over de bewijslast met betrekking tot het bestaan van btw-misbruik, zie bijvoorbeeld arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punten 35 en 38).