

**Zaak C-657/19**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

4 september 2019

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

10 april 2019

**Verweerder en verzoeker tot Revision:**

Finanzamt D

**Verzoekster en verweerster in Revision:**

E

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Belasting over de toegevoegde waarde, opstellen van adviezen voor zieken- en verzorgingsfondsen

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

1. Is in omstandigheden als die van het hoofdgeding sprake van een werkzaamheid die valt binnen de werkingssfeer 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 (richtlijn 2006/112/EG), als een belastingplichtige in opdracht van de Medizinische Dienst

der Krankenversicherung (medische dienst van de ziekteverzekering) adviezen over de zorgbehoefte van patiënten opstelt?

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 richtlijn 2006/112/EG 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 richtlijn 2006/112/EG?

b) Indien vraag 2a) ontkennend wordt beantwoord: volstaat het in omstandigheden als die van het hoofdgeding dat de zieken- en verzorgingsfondsen de kosten van een erkende instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG volledig voor hun rekening nemen, opdat ook een opdrachtnemer van deze instelling kan worden aangemerkt als een erkende instelling?

c) Indien de vragen 2 a) en 2 b) ontkennend worden 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 volstaat het voor een erkenning dat naar nationaal recht een overeenkomst zou kunnen worden gesloten?

### **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen**

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), in het bijzonder artikelen 132 en 134

### **Aangevoerde nationale bepalingen**

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in het bijzonder § 4

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (Duits wetboek betreffende de sociale zekerheid – Elfde boek – socialeverzorgingsverzekering; hierna: „SGB XI”), in het bijzonder §§ 18, 53a en 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (richtsnoeren van de overkoepelende organisatie van het verbond van de verzorgingsfondsen inzake de opstelling van adviezen over de zorgbehoefte; hierna: „richtsnoeren opstelling adviezen”), in het bijzonder deel B

1

Richtlijnen des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (richtsnoeren van de overkoepelende organisatie van het verbond van de verzorgingsfondsen inzake de samenwerking tussen de verzorgingsfondsen en andere onafhankelijke adviseurs; hierna: „richtsnoeren onafhankelijke adviseurs”), in het bijzonder punt 2

### **Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure**

- 1 In iedere Duitse deelstaat bestaat er een samenwerkingsverband met de naam „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung” (medische dienst van de ziekteverzekering; hierna: „MDK”), die onder meer de taak heeft om voor de bij de ziekenfondsen opgerichte verzorgingsfondsen adviezen op te stellen over de zorgbehoefte van verzekerden. De adviezen worden opgesteld door artsen, gekwalificeerde zorgverleners en andere gekwalificeerde personen die de MDK kan inzetten om de pieken in de hoeveelheid werk op te vangen. De MDK kan bij aanvraagpieken en voor specifieke advieskwesties artsen, gekwalificeerde zorgverleners of andere geschikte gekwalificeerde personen als externe medewerkers inschakelen. De MDK blijft verantwoordelijk voor de beoordeling, ook als externe deskundigen werden ingeschakeld. De aan de kwalificatie van de adviseurs gestelde eisen zijn in detail geregeld.
- 2 Verzoekster is opgeleid tot verpleegster met een medische basisopleiding en een academische opleiding op het gebied van de verzorgingswetenschap, alsook met een verdere opleiding in kwaliteitsmanagement op het gebied van verzorging. In het kader van haar onderneming bood zij ook onderwijs aan op verzorgingsgebied en daarvoor was zij belastingplichtig.
- 3 In de jaren 2012 tot en met 2014 heeft verzoekster voor de MDK Niedersachsen (MDK van de deelstaat Nedersaksen; hierna: „MDK NS”) als externe deskundige adviezen opgesteld over de zorgbehoefte van patiënten. De MDK NS heeft deze prestaties maandelijks met haar afgerekend en daarover is geen omzetbelasting berekend. Verzoekster heeft deze advieswerkzaamheden als van belasting vrijgesteld aangemerkt, maar heeft wel voor alle ontvangen prestaties onverkort gebruikgemaakt van de aftrek van voorbelasting.
- 4 Verweerder, het Finanzamt (Duitse belastingdienst; hierna: „belastingdienst”), was van mening dat de advieswerkzaamheden noch volgens nationaal recht noch volgens het Unierecht vrijgesteld waren van omzetbelasting. De belastingdienst verhoogde de tot dusver aangegeven handelingen met de ten opzichte van de MDK NS afgerekende nettobedragen en stelde de omzetbelasting voor de jaren 2012 en 2013 alsook de vooruitbetalingen voor het eerste tot en met het derde kwartaal van 2014 bij aanslagen van 3 februari 2015 dienovereenkomstig vast.
- 5 Hiertegen heeft verzoekster beroep ingesteld bij het bevoegde Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland). Deze rechter heeft het beroep grotendeels toegewezen en als motivering in wezen uiteengezet dat het opstellen van adviezen als „dienst die nauw samenhangt met maatschappelijk werk en

sociale zekerheid” vrijgesteld is van belasting. Hij heeft zich daarbij rechtstreeks beroepen op het Unierecht. Volgens hem brengt de sinds november 2012 wettelijk geregelde mogelijkheid voor de verzorgingsfondsen om onafhankelijke adviseurs te belasten met het opstellen van adviezen over de personen die verzekerd zijn in het kader van de sociale zekerheid, met zich mee dat verzoekster wegens de door de MDK NS verleende opdracht eveneens van overheidswege is erkend als instelling van sociale aard.

- 6 Met het bij de verwijzende rechter ingestelde beroep in Revision komt de belastingdienst op tegen de schending van het materiële recht. De belastingdienst voert in wezen aan dat uit de nationale bepalingen inzake belastingvrijstelling niet voortvloeit dat de betrokken adviesprestaties vrijgesteld zijn van belasting. Aangezien deze regelingen in overeenstemming zijn met het Unierecht, is een rechtstreeks beroep op het Unierecht niet mogelijk. Voor het overige is volgens verweerder niet vast komen te staan dat het verzorgingsfonds de kosten voor verzoeksters advieswerkzaamheden bewust voor zijn rekening heeft genomen.

**Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 7 De uitkomst van het geding hangt af van een beslissing van het Hof over de uitlegging van richtlijn 2006/112.

***Beoordeling van het geschil naar nationaal recht***

- 8 Naar nationaal recht zijn de betrokken prestaties onderworpen aan belasting, aangezien niet voldaan is aan de voorwaarden voor een belastingvrijstelling op grond van § 4 UStG.
- 9 Er is geen sprake van een van belasting vrijgestelde „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin” (geneeskundige therapie) als bedoeld in § 4, punt 14, UStG, omdat de advieswerkzaamheden van de MDK en bijgevolg ook die van verzoekster slechts als grondslag dienen voor de vaststelling van het bedrag ten belope waarvan de verzekerde krachtens het Gesetz über die Pflegeversicherung (wet inzake de socialeverzorgingsverzekering) recht heeft op vergoeding van kosten. De MDK heeft als taak de advisering voor socialezekerheidsdoeleinden, niet het verrichten van therapeutische handelingen.
- 10 Bij verzoeksters diensten gaat het ook niet om diensten op het gebied van de begeleiding of verzorging van personen in de zin van § 4, punt 16, UStG.
- 11 Ten slotte zijn op grond van zowel § 4, punt 15, UStG als § 4, punt 15a, UStG alleen de handelingen van de in deze bepalingen genoemde instellingen (bijvoorbeeld het orgaan van sociale zekerheid respectievelijk de MDK) vrijgesteld van belasting. Verzoekster, die geen deel uitmaakt van de MDK, voldoet niet aan dit vereiste.

- 12 In zoverre moet er rekening mee worden gehouden dat § 4, punt 15, en § 4, punt 15a, UStG uitsluitend diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid vrijstellen van belasting, maar niet de nauw hiermee samenhangende diensten, zoals bepaald in artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112. Om die reden kan verzoekster zich mogelijkerwijs rechtstreeks beroepen op een belastingvrijstelling van haar diensten op grond van laatstgenoemde bepaling, ook al is dit volgens de verwijzende rechter niet zeker.

*Eerste prejudiciële vraag*

- 13 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of verzoeksters advieswerkzaamheden onder het begrip „diensten [...] welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 vallen.
- 14 Volgens de rechtspraak van het Hof betreffen de belastingvrijstellingen waarin artikel 132 van richtlijn 2006/112 voorziet, niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke vallen onder de opsomming en nauwkeurige omschrijving uit de richtlijn (zie bijvoorbeeld arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punt 17). Bijgevolg kan ook niet elke persoon die activiteiten van algemeen belang verricht, worden aangemerkt als een door de lidstaat erkende instelling (arrest van 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., C-543/14, EU:C:2016:605, punten 60 e.v.).
- 15 De bewoordingen waarmee de belastingvrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het uit artikel 2 van richtlijn 2006/112 voortvloeiende algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent evenwel niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 zijn gebruikt, moeten worden uitgelegd op een wijze waardoor zij geen effect meer sorteren (arresten van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punt 23, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punt 19).
- 16 In casu is de door het verzorgingsfonds verrichte dienst een van belasting vrijgestelde dienst op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid. Het verzorgingsfonds is een erkende dienstverrichter in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.
- 17 Bij verzoeksters adviesdiensten gaat het evenwel niet om diensten op het gebied van maatschappelijk werk of sociale zekerheid, aangezien de advieswerkzaamheden slechts dienen als hulp bij de beslissing of prestaties door het verzorgingsfonds zullen worden verricht. Dat de diensten van de MDK (ook voor zover deze hierbij derden inschakelt) op grond van het SGB XI worden verricht en het algemeen belang dienen, is in dit verband niet voldoende.

- 18 Het is echter de vraag of het bij de advieswerkzaamheden gaat om een met maatschappelijk werk of met de sociale zekerheid „nauw samenhangende” dienst in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.
- 19 Volgens de rechtspraak van het Hof kan een nauw met een begunstigde werkzaamheid samenhangende dienst vrijgesteld zijn van belasting indien de hoofdactiviteit zelf een vrijgestelde handeling is en zowel de hoofdactiviteit als de daarmee nauw samenhangende dienst wordt verricht door een van de in artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 genoemde instellingen (arresten van 9 februari 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punten 21 en 22, en 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punten 34 en 36).
- 20 Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter is van nauw met maatschappelijk werk samenhangende diensten evenwel geen sprake wanneer de betreffende diensten niet worden verricht voor hulpbehoevenden maar voor een ondernemer, die ze nodig heeft om zijn eigen van belasting vrijgestelde dienst te verrichten voor de betrokken patiënt of hulpbehoevende. Dit geldt bijvoorbeeld voor het beschikbaar stellen van personeel of voor algemene bestuurs- en beheersdiensten.
- 21 Hieraan staat niet in de weg dat volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter ook dan sprake kan zijn van een handeling die van belasting vrijgesteld is op grond van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, wanneer diensten niet ten behoeve van patiënten of ziekenfondsen worden verricht. Voor de vrijstelling van belasting op grond van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 is immers niet van belang wie de prestatie ontvangt, aangezien de persoonsgebonden voorwaarde voor een belastingvrijstelling betrekking heeft op degene die de prestatie verricht en die het beroep van arts of een daarmee vergelijkbaar beroep moet uitoefenen. De vraag rijst of deze overweging op overeenkomstige wijze geldt voor artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.
- 22 Het Hof is in het arrest van 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), ten aanzien van een vergelijkbare situatie niet uitgegaan van een belastingvrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.
- 23 Mocht er niettemin sprake zijn van een „nauw samenhangende” handeling, dan zou verzoeksters dienst voor de handeling van het verzorgingsfonds „onontbeerlijk” zijn in de zin van artikel 134, onder a), van richtlijn 2006/112, zodat zij niet van de belastingvrijstelling uitgesloten zou zijn. Voor een algehele beoordeling van de verzorgingssituatie, in het bijzonder van de handicap en de hulpbehoevendheid, is namelijk vereist dat gekwalificeerde zorgverleners of andere geschikte gekwalificeerde personen worden ingeschakeld die ofwel in dienst zijn bij de MDK ofwel door deze in het specifieke geval worden ingeschakeld. Verzoeksters handelingen worden ook niet verricht in rechtstreekse

mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen [artikel 134, onder b), van richtlijn 2006/112].

***Tweede prejudiciële vraag***

- 24 De tweede vraag betreft het begrip „instelling van sociale aard” in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112. Volgens de rechtspraak van het Hof is dit begrip in beginsel ruim genoeg om ook natuurlijke personen en particuliere entiteiten met winstoogmerk te omvatten (zie bijvoorbeeld arrest van 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 28).
- 25 Volgens de arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punten 54 en 58), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26), preciseert artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 niet onder welke voorwaarden en op welke wijze de erkenning moet gebeuren. Veeleer is het een zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels organisaties kunnen worden erkend. De nationale autoriteiten dienen hierbij overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties de voor de erkenning doorslaggevende factoren in aanmerking te nemen. Tot deze factoren behoren volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter:
- het bestaan van specifieke bepalingen, ongeacht of het gaat om nationale of regionale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, om fiscale voorschriften of om voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid,
  - het algemeen belang dat met de activiteiten van de betrokken belastingplichtige gemoeid is,
  - het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde verrichten, reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, alsook
  - het feit dat de kosten van de betrokken prestaties grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.

*Vraag 2 a)*

- 26 Volgens de bestaande rechtspraak van de verwijzende rechter wordt de MDK in § 4, punt 15a, UStG weliswaar als sociale instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 erkend, maar strekt deze erkenning zich niet uit tot opdrachtnemers van de MDK. Dit blijkt met name uit het feit dat de begunstigende regeling van § 4, punt 15a, UStG uitsluitend geldt voor diensten van de MDK, zodat zij overeenkomstig het Unierecht aanknoopt bij een persoonsgebonden kenmerk. Het beginsel van de vrije keuze van het organisatiemodel leidt er niet toe dat afstand zou kunnen worden gedaan van dit kenmerk.

27 Het is evenwel de vraag of iets anders voortvloeit uit het feit dat met de richtsnoeren opstelling adviezen thans door de Duitse minister voor Volksgezondheid goedgekeurde regelingen bestaan die de inschakeling van derden door de MDK voor het opstellen van adviezen rudimentair regelen, maar alleen bindend zijn voor de MDK. Hierin zou een toereikende erkenning besloten kunnen liggen, ook als de adviseur een opdrachtnemer is.

*Vraag 2 b)*

28 Indien de positie als opdrachtnemer niet toereikend is, moet worden gepreciseerd of de volledige overname van de kosten van de opdrachtgever door de zieken- en verzorgingsfondsen volstaat opdat ook een opdrachtnemer kan worden aangemerkt als een erkende instelling in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.

29 Het Hof heeft immers beslist dat tot de voor de erkenning als sociale instelling beslissende factoren onder meer het feit kan behoren dat de kosten van de betrokken prestaties grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31).

30 De voor de advisering door de MDK benodigde middelen worden door de ziekenfondsen betaald middels een heffing die wordt berekend aan de hand van het aantal leden met woonplaats binnen het gebied waarvoor de MDK verantwoordelijk is. De toewijzing van de middelen vindt plaats ongeacht of de MDK derden heeft ingeschakeld om zijn taken te vervullen. In casu hebben de verzorgings- respectievelijk ziekenfondsen dus uiteindelijk alle kosten van verzoeksters advieswerkzaamheden gedragen.

31 De Duitse wetgever heeft echter bij de omzetting van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 in nationaal recht deels voor het begrip „Vergütung” (vergoeding) gekozen ten aanzien van een noodzakelijke kostenovername door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen. Voorwaarde voor een „Vergütung” is volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter dat het bevoegde orgaan de door een opdrachtnemer ten behoeve van een andere ondernemer in het kader van de begunstigde werkzaamheid verrichte diensten kent en bereid is om de kosten daarvan – zij het indirect – voor zijn rekening te nemen. Als dit orgaan daarentegen niet de diensten van de opdrachtnemer vergoedt, maar enkel de diensten van de dienstverrichter, is er geen sprake van een bij de beoordeling van een erkenning in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 in aanmerking te nemen kostenovername.

32 In casu is niet vast komen te staan of het verzorgingsfonds in het kader van de volledige kostenovername voor de MDK op de hoogte was van de door de opdrachtnemer verrichte diensten en deze ook wilde „vergoeden”. Indien een indirecte financiering niet voldoende zou zijn, zou het geschil moeten worden terugverwezen naar het Finanzgericht.



*Vraag 2 c)*

- 33 Voor het geval dat de eerste prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord en de positie als opdrachtnemer niet toereikend is, moet bovendien worden gepreciseerd of bij een indirecte kostenovername door een socialezekerheidsinstelling de erkenning als instelling van sociale aard afhankelijk kan worden gemaakt van de voorwaarde dat de belastingplichtige daadwerkelijk een overeenkomst heeft gesloten met een orgaan van sociale zekerheid of maatschappelijk werk, dan wel of het voor een erkenning volstaat dat naar nationaal recht een overeenkomst zou kunnen worden gesloten.
- 34 Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter kan de overname van de kosten alleen leiden tot een dergelijke erkenning in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 wanneer dit wettelijk geregeld is. Bijgevolg is een erkenning op grond van een contractueel overeengekomen overname van de kosten alleen mogelijk als er een wettelijke grondslag bestaat voor het sluiten van de overeenkomst.
- 35 Als er slechts beperkte wettelijke vereisten gelden voor het sluiten van een overeenkomst, volstaat volgens deze rechtspraak reeds de mogelijkheid om een overeenkomst te sluiten. Indien de wet evenwel tal van voorwaarden stelt aan het sluiten van een overeenkomst, is het niet voldoende dat de mogelijkheid van een kostenovername in abstracto bestaat.
- 36 § 18, lid 1, eerste volzin, SGB XI is met ingang van 30 oktober 2012 in die zin gewijzigd dat de verzorgingsfondsen in plaats van de MDK ook andere onafhankelijke adviseurs kunnen belasten met het onderzoek of voldaan is aan de voorwaarden van hulpbehoevendheid en welke verzorgingsgraad aan de orde is.
- 37 Bij een rechtstreekse opdrachtverlening aan onafhankelijke adviseurs gelden voor de verzorgingsfondsen de op grond van § 53b SGB XI vastgestelde richtsnoeren onafhankelijke adviseurs, waarin bijvoorbeeld in punt 2 in detail geregeld is aan welke kwalificatievereisten de door de verzorgingsfondsen ingeschakelde adviseurs moeten voldoen. Dit zou aldus kunnen worden opgevat dat er sprake is van een overeenkomst, voor zover dit op grond van het Unierecht toelaatbaar is.