

Zaak C-77/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

1 februari 2019

Verwijzende rechter:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 januari 2019

Verzoekende partij:

Kaplan International Colleges UK Ltd

Verwerende partij:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[OMISSIS]

FIRST-TIER TRIBUNAL

TAX CHAMBER (rechter in eerste aanleg, afdeling belastingzaken, Verenigd Koninkrijk)

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED – Verzoekende partij

tegen

COMMISSIONERS OF HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS (belasting- en douanediens van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland) – Verwerende partij

[OMISSIS]

ER WORDT ALS VOLGT BESLIST:

1. De in de bijlage geformuleerde vragen worden overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verwezen naar het Hof van Justitie van de Europese Unie.
2. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan over deze voorgelegde vragen of tot nader order.
3. De griffier van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) zal een kopie van deze beschikking en de bijlage erbij bezorgen aan de griffier van het Hof van Justitie van de Europese Unie.
4. De beslissing over de kosten wordt aangehouden.

[OMISSIS] 30 januari 2019

**[Or. 2] BIJLAGE BIJ DE BESCHIKKING TOT VERWIJZING
NAAR HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE**

Inleiding

- 1 Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de First-tier Tribunal van het Verenigd Koninkrijk wordt het Hof van Justitie gevraagd om te verduidelijken hoe artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”) dient te worden uitgelegd. De nationale procedure betreft met name de vraag of een aantal dochterondernemingen van hetzelfde concern, die alle in het Verenigd Koninkrijk gevestigd zijn – en alle lid zijn van een entiteit in Hong Kong die eveneens deel uitmaakt van het concern en hun diensten levert – een btw-vrijstelling op die diensten kunnen genieten krachtens artikel 132, lid 1, onder f).

Partijen

- 2 Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „HMRC”), verweerster, is de autoriteit belast met de heffing en de inning van btw in het Verenigd Koninkrijk. [OMISSIS]
- 3 Kaplan International Colleges UK Limited (hierna: „KIC”), verzoekster, is het vertegenwoordigende lid van een btw-groep. KIC fungeert als houdstermaatschappij van andere vennootschappen van de Kaplangroep. [OMISSIS] [Or. 3]

Procedure bij de nationale rechterlijke instanties

- 4 Bij beroepschrift van 28 september 2017 heeft KIC beroep ingesteld tegen de volgende beslissingen van HMRC: (i) het aanslagbiljet van 21 april 2017 voor de tijdvakken van oktober 2014 tot juli 2016 voor een bedrag van 5 252 264 GBP; (ii) het aanslagbiljet van 22 mei 2017 voor het tijdvak van oktober 2016 voor een bedrag van 590 000 GBP.
- 5 Die beslissingen geven uitvoering aan twee andere beslissingen van HMRC, volgens welke de diensten die KIC ontvangt van Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (hierna: „KPS”) niet vallen binnen het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor kostedelende groeperingen (Costs Sharing Groups; hierna: „CSG’s”) en dus onderworpen zijn aan de verleggingsregeling die in de nationale btw-wetgeving is vastgesteld bij de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet 1994; hierna: „VATA 1994”).
- 6 Uit die analyse volgt dat KIC de btw op die diensten verschuldigd is in het kader van de verleggingsregeling. De door KIC verrichte diensten zijn grotendeels vrijgesteld en bijgevolg is de voorbelasting die KIC verschuldigd is op basis van haar onderwijsactiviteiten, niet terugvorderbaar. KIC betoogt dat de door KPS verrichte diensten binnen het toepassingsgebied van de vrijstelling voor door CSG’s aan hun leden geleverd diensten vallen, en dat KIC, als het vertegenwoordigende lid van de btw-groep, dus niet gehouden is de btw op die diensten voor zijn rekening te nemen overeenkomstig de verleggingsregeling.
- 7 De zaak is op 15 en 16 januari 2019 behandeld door de First-tier Tribunal (Tax Chamber), die beslist heeft tot de onderhavige prejudiciële verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Wetgeving

Btw-richtlijn

- 8 De vrijstelling voor CSG’s is vastgesteld in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, dat bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[Or. 4] [...]

f) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in

de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;”.

- 9 In casu verrichten de leden van de betreffende entiteit vrijgestelde onderwijsactiviteiten. Artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn verleent vrijstelling voor:

„[...] universitair onderwijs [...] door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”.

- 10 Deze zaak roept ook vragen op met betrekking tot het onderlinge verband tussen de CSG-vrijstelling en btw-groepering. Artikel 11 van de btw-richtlijn staat lidstaten toe (zonder hen ertoe te verplichten) „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 aan [te] merken”. In het Verenigd Koninkrijk is btw-groepering toegestaan (zie de hieronder vermelde nationale wetgeving). KIC is in het Verenigd Koninkrijk voor btw-doeleinden geïdentificeerd als het vertegenwoordigende lid van de btw-groep.

Nationale wetgeving

- 11 De vrijstelling voor CSG's is omgezet in nationaal recht bij groep 16 van bijlage 9 bij VATA 1994, waarin het volgende wordt bepaald:

„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 („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 groeperingen 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.” **[Or. 5]**

12 Verdere relevante bepalingen met betrekking tot de plaats van verrichting van diensten, de verleggingsregeling en de vrijstelling voor onderwijsdiensten worden hierna uiteengezet.

13 Section 7A van de VATA 1994, bepaalt, in het relevante deel, het volgende:

„7A Plaats van verrichting van diensten

(1) In deze Section wordt voor de toepassing van deze wet het land bepaald waarin diensten worden verricht.

(2) Een dienst wordt geacht te zijn verricht,

a) indien de persoon voor wie de diensten worden verricht een relevante ondernemer is, in het land van de afnemer; en

b) in de andere gevallen, in het land waar de verrichter is gevestigd.

(3) De plaats van verrichting van een recht op diensten is dezelfde als die waarin de verrichting van de diensten zou worden geacht te hebben plaatsgevonden indien die zou hebben plaatsgevonden door de verrichter van het recht aan de ontvanger van het recht (ongeacht of dat recht is uitgeoefend); hiertoe omvat een recht op diensten elk recht en elke optie of prioriteit met betrekking tot het verrichten van diensten en een belang dat voortvloeit uit een recht op diensten.

(4) In het kader van deze wet is een persoon een relevante ondernemer met betrekking tot een verrichting van diensten indien die persoon

a) een belastingplichtige is in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad;

b) overeenkomstig deze wet is geregistreerd;

c) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd overeenkomstig de wetgeving van een andere lidstaat dan het Verenigd Koninkrijk; of

d) [OMISSIS];

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

14 Section 8 [van de VATA 1994] stelt de verleggingsregeling vast en bepaalt, in het relevante deel, het volgende:

„(1) Wanneer diensten worden verricht door een persoon die is gevestigd in een ander land dan het Verenigd Koninkrijk in de gevallen waarin dit lid van toepassing is, geldt deze wet alsof (in de plaats van een verrichting van diensten door die persoon)

a) een verrichting van diensten door de afnemer in het Verenigd Koninkrijk heeft plaatsgevonden in de loop van of met het oog op zijn handelsactiviteiten, en

b) die verrichting belastbaar was.

(2) Bovenstaand lid (1) is van toepassing indien

a) de afnemer een relevante ondernemer is die in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, en

b) de plaats van verrichting van de diensten zich in het Verenigd Koninkrijk bevindt [Or. 6] en, indien enig artikel van deel 1 of 2 van bijlage 4A op de verrichting van de diensten van toepassing is, de afnemer geregistreerd is overeenkomstig deze wet.

(3) Diensten die overeenkomstig lid 1 hierboven als verricht door de afnemer worden beschouwd, mogen niet in aanmerking worden genomen als door hem verrichte diensten voor het bepalen van zijn recht op aftrek van de voorbelasting krachtens section 26, lid 1. [...]”

15 Section 43 bevat de regeling voor btw-groepen. Lid 1 ervan bepaalt:

„(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 betaald of verschuldigd is op de verwerving van goederen uit een andere lidstaat of op de invoer van goederen uit een derde land wordt beschouwd als betaald 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 betalen van de btw die het vertegenwoordigende lid verschuldigd is.”

16 Section 43, lid 1AA, bepaalt: „Wanneer

(a) het van belang is voor de toepassing van enige bepaling van of onder deze wet (**relevante bepaling**”), of de persoon door of aan wie een levering gebeurt 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.” **[Or. 7]**

17 Section 43, lid 1AB, bepaalt:

„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.”

18 De vrijstelling voor het verstrekken van onderwijs is opgenomen in groep 6 van bijlage 9 bij VATA 1994 en voorziet, in het relevante deel, in een vrijstelling voor:

„GROEP 6 – ONDERWIJS

Punt nr.

1 De verstrekking door een in aanmerking komende instantie van

(a) onderwijs;
[...]

Opmerkingen:

(1) Voor de toepassing van deze groep is een „in aanmerking komende instantie”
[...]

(b) een universiteit van het Verenigd Koninkrijk, en alle colleges, instellingen, scholen of afdelingen van een dergelijke universiteit [...]

Relevante feiten en voorwerp van het geschil

- 19 De First Tier Tribunal (Tax Chamber) heeft getuigen gehoord, maar heeft nog geen definitieve bevindingen gedaan over de feiten in deze zaak in afwachting van de uitspraak van het Hof van Justitie over de prejudiciële vragen. De kwestie van verstoring van de mededinging is evenwel nog niet onderzocht, aangezien er nog geen duidelijkheid is betreffende de test die in de omstandigheden van deze zaak moet worden toegepast.
- 20 KIC is lid van de Kaplangroep, die diensten op het gebied van onderwijs en loopbaan aanbiedt. Zij heeft negen Britse dochterondernemingen (hierna: „**Kaplancolleges**”), waarvan elke onderneming een college voor hoger onderwijs (hierna: „**internationale colleges**”) in het VK beheert in samenwerking met 17 Britse universiteiten.
- 21 HMRC heeft KIC bevestigd dat haar dochterondernemingen thans in aanmerking komen voor kwalificatie als „colleges van een universiteit” overeenkomstig de Britse bepalingen houdende omzetting van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn. De [Or. 8] Kaplancolleges mogen derhalve thans de onderwijsdiensten die ze aan studenten verstrekken, als vrijgesteld van btw beschouwen.
- 22 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. De University of York heeft zich tot KIC gericht om dat samenwerkingsverband te realiseren.
- 23 De internationale colleges bereiden studenten die bijna uitsluitend uit derde landen afkomstig zijn voor op toegang tot zowel bachelor- als masterprogramma’s aan de betrokken universiteiten. De meerderheid van de studenten is afkomstig uit landen in Zuidoost- en Oost-Azië.
- 24 Andere belangrijke onderwijsgroepen, evenals een aantal kleinere ondernemingen, beheren soortgelijke internationale colleges in het Verenigd Koninkrijk. Elk

daarvan werkt met een andere groep Britse universiteiten samen om internationale studenten voor te bereiden op een studie aan een van die universiteiten. KIC concurreert met die groepen om internationale studenten aan te trekken die aan haar internationale colleges willen studeren, om daarna een opleiding te volgen aan een van de partneruniversiteiten. Een aantal Britse universiteiten beheren hun eigen internationale colleges, onafhankelijk van de belangrijkste onderwijsgroepen.

- 25 Elk van de internationale colleges van KIC heeft zijn eigen beheer- en bestuursstructuur. Elk college heeft een eigen gezamenlijke raad van bestuur, die wordt voorgezeten door de partneruniversiteit en bestaat uit vertegenwoordigers van zowel het Kaplancollege als de betreffende universiteit, en elk college heeft een gezamenlijke academische raad, die eveneens wordt voorgezeten door de relevante universiteit en bestaat uit vertegenwoordigers van zowel KIC als de betrokken universiteit. Voor elk internationaal college keurt de partneruniversiteit de onderwijsprogramma's goed, die voor elk college verschillend zijn, omdat zij studenten voorbereiden op specifieke opleidingen aan die bepaalde universiteit.
- 26 De internationale colleges werven 85 % van hun studenten via een netwerk van 500 onderwijswervingsagenten (hierna: „agenten”) in 70 landen. Zij spelen een cruciale rol bij het werven van studenten, het promoten van de opleidingen, het verstrekken van advies en informatie aan [Or. 9] potentiële studenten en hun familie en het ondersteunen van studenten bij het aanvragen van een visum om in het VK te wonen en te studeren. De agenten hebben geen exclusieve relatie met de leden van de Kaplan-CSG en kunnen ook voor de directe concurrenten van de Kaplancolleges en rechtstreeks voor de universiteiten werken. In ruil voor hun diensten ontvangen de agenten een commissie.
- 27 Vóór oktober 2014 gingen de agenten rechtstreeks een verbintenis aan met KIC in het Verenigd Koninkrijk. Zij stonden rechtstreeks in contact met het marketing- en toelatingsteam van KIC in Londen voor het werven van studenten voor de internationale colleges.
- 28 Vóór oktober 2014 ondersteunde KIC haar netwerk van agenten via een aantal vertegenwoordigingskantoren op een aantal van zijn 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 en opleidingen en de toelatings- en overeenstemmingsprocedures, persoonlijke ontmoetingen met potentiële studenten en hun ouders, hulp bij het beantwoorden van specifieke vragen van potentiële studenten en steun bij promotie-evenementen. Vóór oktober 2014 werden de vertegenwoordigingskantoren ook beheerd vanuit het Londense kantoor van KIC. De vertegenwoordigingskantoren verstrekten tegen betaling diensten aan KIC. De vertegenwoordigingskantoren zijn lid van de Kaplangroep met uitzondering van een kantoor in Vietnam.

- 29 Vóór oktober 2014 was KIC de Britse btw verschuldigd overeenkomstig de verleggingsregeling voor zowel de door de agenten als de door de vertegenwoordigingskantoren verstrekte diensten.
- 30 In oktober 2014 heeft de Kaplangroep in Hongkong KPS opgericht, met 20 werknemers ter plaatse (vanaf december 2018). Sinds de oprichting van KPS blijft KIC werken via een netwerk van plaatselijke vertegenwoordigingskantoren en externe agenten. De overeenkomsten met de lokale vertegenwoordigingskantoren en externe agenten worden nu echter geregeld door KPS. KPS is een vennootschap op aandelen. Zij is gevestigd in Hongkong. De leden van de vennootschap bezitten elk één aandeel. KPS oefent zijn werkzaamheden uit in het kader van een lidmaatschapsovereenkomst. De huidige leden van KPS zijn de negen Kaplancolleges (met inbegrip van UYIPC). KIC bezit dus indirect bijna 94 % van KPS, waarbij de rest **[Or. 10]** indirect in het bezit is van de University of York via haar meerderheidsbelang in UYIPC. KPS verstrekt geen diensten aan niet-leden van de CSG, met uitzondering van de agentuur- en vertegenwoordigingsdiensten die zij verstrekt aan de North American Pathway-activiteiten van Kaplan. De lidmaatschapsovereenkomst werd in 2015-2016 gewijzigd opdat UYIPC kon aansluiten, ook al bezit de University of York de meerderheid van de aandelen ervan.
- 31 Sinds 2014 hebben zowel het netwerk van vertegenwoordigingskantoren als de zelfstandige agenten verbintenissen aangaande met en wervingsdiensten verstrekt aan KPS in Hongkong. KPS heeft een aantal verantwoordelijkheden op zich genomen die voorheen door KIC in Londen werden uitgevoerd en zij centraliseert ook een aantal taken die voorheen door elk van de vertegenwoordigingskantoren werden uitgevoerd. KPS is ook verantwoordelijk voor het beheer van het netwerk van vertegenwoordigingskantoren wereldwijd. Sinds 2014 is het netwerk van vertegenwoordigingskantoren uitgebreid en zijn de activiteiten tussen KPS en de kantoren toegenomen, waarbij de kantoren zich nu vooral richten op de dagelijkse sturing van de agenten. Bijgevolg zijn er drie types door KPS aan KIC verstrekte diensten die het voorwerp uitmaken van het geschil: 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 als overeenstemming, alsmede de andere hierboven besproken activiteiten, zoals de ondersteuning van de agenten, die KPS zelf verstrekt aan KIC.
- 32 KPS is ook verantwoordelijk voor de sturing van de agenten in Oost- en Zuidoost-Azië. KPS verschaft een agentendienstencentrum dat zich in de buurt en in dezelfde tijdzone bevindt van de grootste wervingsmarkten van de internationale colleges.
- 33 Vast staat dat er goede commerciële redenen waren voor het oprichten van KPS in Hongkong. Niet beweerd wordt dat KPS een kunstmatige entiteit is. De Britse belastingdienst voert niet aan dat de oprichting van KPS aanleiding geeft tot rechtsmisbruik.

- 34 KIC heeft voor de nationale rechter verklaard dat de internationale colleges van Kaplan niet zouden proberen wervingsdiensten te verkrijgen van een andere entiteit dan KPS, zelfs indien KIC geen recht op vrijstelling van btw zou hebben op de door KPS aan haar verstrekte diensten. [Or. 11]
- 35 Alle Kaplancolleges maken ook deel uit van een btw-groep, met uitzondering van UYIPC. Aangezien UYIPC geen dochteronderneming van KIC was die volledig of voor het grootste deel in het bezit was van KIC, kon zij niet in de btw-groepsregistratie worden opgenomen.
- 36 Elke agent factureert zijn diensten rechtstreeks aan KPS, en wordt dan door KPS betaald. Hoewel KIC het vertegenwoordigende lid is van de btw-groep waarvan de Kaplancolleges leden zijn, factureert KPS in de praktijk elk Kaplancollege apart voor de bedragen die verschuldigd zijn aan de agenten voor de aan het betreffende Kaplancollege verstrekte diensten. KPS factureert elk Kaplancollege zowel voor zijn eigen diensten (bijv. overeenstemming) als voor de van de vertegenwoordigingskantoren verkregen diensten op basis van het aantal voor dat college geworven studenten. Zij berekent de te factureren bedragen door de kosten samen te voegen en dan te verdelen op basis van het aantal studenten. Het factureert dan aan elk Kaplancollege afzonderlijk. De marketingkosten van de agenten worden op dezelfde wijze beheerd. De commissies van de agenten zijn echter rechtstreeks toe te schrijven aan specifieke studenten en worden gefactureerd aan het college van bestemming van de student.
- 37 Er wordt geen btw geheven op de door de agenten of de vertegenwoordigingskantoren aan KPS verstrekte diensten en op de door KPS zelf verstrekte diensten. KIC argumenteert dat de verstrekking van diensten tussen KPS en KIC vrijgesteld is op basis van de CSG-vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Hoewel er commerciële redenen waren voor de oprichting van KPS in Hongkong, had die oprichting derhalve ook tot gevolg (indien de bewering van KIC juist is dat het recht heeft op vrijstelling op de van KPS verkregen diensten) dat er btw wordt bespaard op de diensten die voorheen door de agenten en vertegenwoordigingskantoren rechtstreeks aan KIC werden verstrekt. Zoals hierboven is gesteld, wordt evenwel niet beweerd dat KPS een kunstmatige entiteit is, en de Britse belastingdienst voert niet aan dat de oprichting van KPS aanleiding geeft tot rechtsmisbruik.
- 38 Wat de geschilpunten betreft, wordt niet betwist dat KPS haar leden, de Kaplancolleges, de diensten verstrekt die direct nodig zijn voor de uitoefening van hun vrijgestelde activiteiten. Evenmin wordt betwist dat de door KPS gekozen facturiërmethode borg staat voor de juiste terugbetaling van het aandeel van elk lid in de gezamenlijke uitgaven. [Or. 12]
- 39 Vier belangrijke kwesties staan nog ter discussie:

- a) de vraag of de btw-vrijstelling voor door een CSG aan haar leden verstrekte diensten al dan niet van toepassing in omstandigheden waarin de CSG buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigd is;
- b) de wijze waarop de nationale rechter moet beoordelen of een dergelijke vrijstelling, in voorkomend geval, al dan niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;
- c) de vraag of de verstrekking van diensten door de CSG in casu al dan niet in aanmerking kan komen voor de vrijstelling in omstandigheden waarin de CSG een van haar leden losstaande belastbare entiteit is, maar de leden deel uitmaken van hetzelfde concern en derhalve met elkaar verbonden zijn onafhankelijk van hun lidmaatschap van de CSG;
- d) de vraag of de vrijstelling van toepassing kan zijn terwijl alle leden van de CSG ook lid zijn van een btw-groep en derhalve slechts één belastingplichtige uitmaken, en die ene belastingplichtige voor de toepassing van de btw-richtlijn geen lid van de CSG is.

Korte uiteenzetting van verzoeksters argumenten

- 40 KIC voert aan dat de vrijstelling voor kostendelende groeperingen als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), kan worden toegepast in grensoverschrijdende zaken. Zij kan worden toegepast indien de CSG gevestigd is in een EU-lidstaat en de leden in een andere EU-lidstaat of zelfs in meerdere lidstaten. Ook kan zij worden toegepast, zoals in het geval van KIC, wanneer de CSG gevestigd is in een derde land en de leden gevestigd zijn in een EU-lidstaat (of in meerdere EU-lidstaten). Deze visie wordt ondersteund door werkdocumenten nrs. 450, 654, 856 en 883 van het btw-comité van de Europese Commissie.
- 41 Hoewel advocaat-generaal Kokott in zaak C-605/15, Aviva, en zaak C-326/15, DNB Banka, de mening te kennen gaf dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder f), enkel van toepassing was wanneer zowel de CSG als de leden ervan in dezelfde EU-lidstaat waren gevestigd, werd dat standpunt in geen van beide gevallen bevestigd door het Hof. Zoals de advocaat-generaal zelf [Or. 13] heeft erkend, komt uit de formulering van artikel 132, lid 1, onder f), niet naar voren dat de vestigingsplaats van de CSG en die van de leden ervan tot het grondgebied van slechts één lidstaat beperkt zou zijn, terwijl in de bewoordingen van andere bepalingen van de btw-basisrichtlijn, die een beperkte territoriale werkingssfeer hebben (zoals artikel 11), die beperking uitdrukkelijk wordt vermeld.
- 42 Een beperking van de vrijstelling tot CSG's en leden die alle in dezelfde lidstaat gevestigd zijn, zou in strijd zijn met de fundamentele vrijheden (wat grensoverschrijdende diensten tussen lidstaten betreft). Een dergelijke beperking zou ook in strijd zijn met het doel van de vrijstelling (wat grensoverschrijdende diensten betreft waarbij in lidstaten of derde landen gevestigde CSG's zijn betrokken), met name het garanderen dat diensten die door een CSG worden

verstrekt, niet aan btw worden onderworpen wanneer de verstrekking van die diensten rechtstreeks bijdraagt aan de uitoefening van de activiteiten in het algemene belang van de leden ervan (zie de arresten van het Hof in de zaak Aviva, punten 28 en 29, en in de zaak DNB Banka, punten 33 en 34).

- 43 Het verlenen van de vrijstelling op de levering van diensten door een in een derde landgevestigde CSG aan leden in een lidstaat zal niet leiden tot moeilijkheden bij de beoordeling van verstoring van de mededinging. Het Hof heeft in de zaak C-8/01, Taksatorringen, al geoordeeld dat concurrentievervalsing moet worden beoordeeld op het niveau van alternatieve aanbieders aan de leden van de CSG, en dat van concurrentievervalsing geen sprake kan zijn indien de CSG, los van enige belasting of vrijstelling, erin slaagt haar leden als klant te behouden. Volgens dat standpunt moet verstoring van de mededinging worden beoordeeld aan de hand van de waarschijnlijkheid dat de leden alternatieve diensten in hun lidstaat van vestiging aankopen. Zelfs indien verstoring van de mededinging moet worden beoordeeld aan de hand van de gevolgen van de vrijstelling voor ontvangers van soortgelijke diensten die geen lid van de CSG zijn, kan er geen sprake zijn van verstoring wanneer die ontvangers kunnen vragen om lid te worden van de CSG, of lid kunnen worden van een andere CSG of een andere CSG kunnen oprichten, of gebruik kunnen maken van enige ander btw-voordeel, zoals diensten verstrekt door de hoofdzetel aan bijkantoren. Die vraag moet opnieuw worden beoordeeld aan de hand van de markt in de lidstaat van de leden.
- 44 Wat het vereiste betreft dat de CSG een „zelfstandige groepering van personen” is, voert KIC aan dat daarvoor vereist is dat de CSG een belastingplichtige is die onafhankelijk bestaat van zijn leden. De leden hoeven niet vrij te zijn van nauwe onderlinge financiële, economische of organisatorische banden [Or. 14]. Die uitlegging is vereist om vier redenen. Ten eerste maken de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f), zowel in de Engelse, Franse, Spaanse als Duitse taalversie, duidelijk dat het de groepering is die zelfstandig moet zijn en niet de personen. Ten tweede is die uitlegging in overeenstemming met de eerdere rechtspraak van het Hof. Noch in de zaak Aviva noch in de zaak DNB Banka, die allebei betrekking hadden op CSG's waarvan de leden uitsluitend uit een enkel concern afkomstig waren, stelde het Hof of advocaat-generaal Kokott dat de voorwaarde inzake de „zelfstandige groepering van personen” vereiste dat de leden van de CSG geen enkele band met elkaar of met de CSG hebben. Ten derde vereist het doel van de vrijstelling niet dat de leden van de CSG onafhankelijk zijn van elkaar en van de CSG. Het doel van de vrijstelling wordt bereikt, zelfs indien de leden van de CSG alle leden van hetzelfde concern zijn, wanneer de leden hun middelen moeten samenvoegen voor de aankoop van inputgoederen en -diensten, en de verstrekking van die diensten door de CSG rechtstreeks bijdraagt aan de uitoefening van de activiteiten in het algemene belang van de leden ervan. Ten vierde zouden praktische problemen ontstaan bij de vaststelling van het niveau van onafhankelijkheid dat tussen de leden van de CSG vereist is voor de toepassing van de vrijstelling. Om die praktische problemen te verhelpen, zou de wetgever zelf ongetwijfeld specifieke vereisten hebben gesteld met betrekking tot

de reikwijdte van de toegestane relatie tussen de leden van de CSG indien het zijn bedoeling was om een dergelijke voorwaarde te stellen.

- 45 KIC betoogt dat de vrijstelling toepasselijk blijft, zelfs wanneer de leden van de CSG alle lid zijn van een enkele btw-groep en dus een enkele belastingplichtige vormen. Hoewel de CSG zelf een van de leden losstaande belastingplichtige moet zijn, hoeven de leden zelf helemaal niet belastingplichtig te zijn, zoals duidelijk blijkt uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder f). Voor de vaststelling dat de CSG een „zelfstandige groepering van personen” is, volstaat het dus dat twee of meer natuurlijke personen of rechtspersonen lid zijn van de CSG. Ook dat is in overeenstemming met het doel van de vrijstelling.
- 46 Het feit dat KIC, dat zelf geen lid was van de CSG, volgens het nationale recht de enige belastingplichtige was aan wie de diensten werden verstrekt, is irrelevant voor de toepassing van de EU-vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f). Het Verenigd Koninkrijk heeft ervoor gekozen om btw-groepering in te voeren, waarbij wordt uitgegaan van de fictie dat diensten worden verkregen en verstrekt door het vertegenwoordigende [Or. 15] lid, ook al worden die diensten in werkelijkheid gebruikt door de Kaplancolleges. Daarbij heeft het Verenigd Koninkrijk een oplossing geboden voor dit probleem door in artikel 43, lid 1AA, VATA te erkennen dat kan worden afgezien van de door btw-groepering gecreëerde juridische fictie wanneer andere bepalingen van de Britse btw-wetgeving dat vereisen.

Korte uiteenzetting van de argumenten van HMRC

- 47 In twee conclusies, met name in de zaken C-326/15, DNB Banka, en C-605/15, Aviva, is de advocaat-generaal rechtstreeks ingegaan op de vraag of de CSG-vrijstelling kan worden toegepast in een grensoverschrijdende situatie. De conclusie in de zaak Aviva bevat een gedetailleerde uiteenzetting van de redenen waarom de vrijstelling aldus moet worden uitgelegd dat de toepassing ervan is uitgesloten voor grensoverschrijdende transacties tussen CSG's die niet in dezelfde lidstaat zijn gevestigd als de leden (of sommige leden) ervan, en daarnaast waarom de toepassing van de vrijstelling buiten de EU zelfs nog minder verdedigbaar is. HMRC steunt op de conclusies in de zaken Aviva, punten 36-67, en DNB Banka, punt 47. Het is belangrijk erop te wijzen dat de advocaat-generaal zijn conclusie in de zaak Aviva heeft uitgebracht tegen de achtergrond van de feitelijke situatie in zowel de zaak Aviva als de zaak DNB Banka.
- 48 HMRC betoogt dat deze zaak de spanning laat zien tussen artikel 11, dat btw-groepering toestaat en toestaat dat groepen van vennootschappen die nauw met elkaar verbonden zijn als één belastingplichtige worden aangemerkt voor btw-doeleinden, en de bepalingen van de CSG-vrijstelling. In casu maken de ondernemingen van de btw-groep deel uit van een concern. Een dergelijke groep die diensten invoert die worden verricht door een entiteit in Hongkong zoals KPS, zou de btw op die diensten verschuldigd zijn ten gevolge van de

verleggingsregeling. Een dergelijke entiteit, zelfs als die deel zou uitmaken van hetzelfde concern als KPS, zou geen lid kunnen worden van de btw-groep, en de bepalingen die de transacties tussen leden van dezelfde groep effectief buiten beschouwing laten omdat zij een en dezelfde belastingplichtige zijn, zouden niet van toepassing zijn. Door van KPS een CSG te maken, wordt de toepassing van de verleggingsregeling volledig vermeden in omstandigheden waarin de leveringen gebeuren tussen entiteiten binnen hetzelfde concern. **[Or. 16]**

- 49 Naar deze tegenstrijdigheid wordt verwezen in de punten 46 tot en met 49 van de conclusie van de advocaat-generaal in de zaak Aviva, en HMRC voert aan dat zij duidelijk geïllustreerd wordt door de feiten van de onderhavige zaak.
- 50 Met betrekking tot verstoring van de mededinging heeft het Hof van Justitie al aangegeven dat de vraag of de vrijstelling aanleiding kan geven tot verstoring van de mededinging, moet worden beantwoord door te onderzoeken of het verlenen van de vrijstelling op zich een reële mogelijkheid van een dergelijke verstoring doet ontstaan. De vraag in deze zaak, indien de CSG-vrijstelling überhaupt van toepassing is, is hoe die test moet worden uitgevoerd in een situatie waarin de CSG-entiteit in Hongkong is gevestigd, terwijl de groepsleden zich in het Verenigd Koninkrijk bevinden. KIC voert aan dat die kwestie kan worden opgelost door te onderzoeken of de groepsleden die diensten elders zouden betrekken ook als er geen sprake zou zijn van vrijstelling. Er is geen enkele reden om een dergelijke enge benadering te hanteren. Het onderzoek moet worden uitgevoerd op nationaal niveau met betrekking tot de aanbieders die soortgelijke diensten verstrekken (zie zaak C-288/07, Isle of Wight Council e.a.; zie ook de conclusie in de zaak C-8/01, Taksatorringen, punt 123). In punten 50 en volgende van de conclusie in de zaak Aviva verwijst de advocaat-generaal naar de vele moeilijkheden die zich bij die aanpak stellen wanneer de CSG zich buiten de Europese Unie bevindt.
- 51 De derde kwestie is of de CSG-vrijstelling van toepassing kan zijn op bestaande groeperingen van leden van een concern, die dus al juridisch, financieel en organisatorisch met elkaar verbonden zijn. Het doel van de vrijstelling is verstoring van de mededinging te voorkomen waarmee onafhankelijke marktdeelnemers te maken krijgen wanneer zij, waarschijnlijk wegens hun omvang, diensten niet uit interne bronnen kunnen betrekken en derhalve verplicht zijn ze op de open markt te zoeken. Die marktdeelnemers dragen de btw-last op die diensten wanneer zij vrijgestelde activiteiten verrichten, maar worden van die last bevrijd wanneer zij met anderen samenwerken en een structuur oprichten om dergelijke diensten zonder winstoogmerk aan de leden te verstrekken. HMRC betoogt dat de toepassing van de vrijstelling op personen die al een groep vormen duidelijk verder gaat dan dit doel en niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling valt. **[Or. 17]**
- 52 De vierde kwestie is dat voor sommige van de tijdvakken waarop de beoordelingen in casu betrekking hadden, er slechts sprake was van één belastingplichtige aan wie de diensten van KPS werden verstrekt. De diensten

werden derhalve niet aan de leden van de groep, maar aan één persoon verstrekt. Die situatie valt buiten het toepassingsgebied van de vrijstelling, die vereist dat de diensten aan de leden worden verstrekt. Bovendien was KIC, die de enige belastingplichtige in het Verenigd Koninkrijk was aan wie de diensten werden verstrekt, zelf geen lid van de CSG. Ook om die reden kan de vrijstelling niet van toepassing zijn.

Relevante rechtspraak

- 53 Het Hof heeft tot dusver nog niet de gelegenheid gehad om de territoriale werkingssfeer van de CSG-vrijstelling te verduidelijken of om uitspraak te doen over de juiste toepassing van het vereiste dat de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden bij grensoverschrijdende verlening van diensten waarbij de CSG buiten de Europese Unie is gevestigd. In de zaak C-326/15, DNB Banka, en de zaak C-605/15, Aviva, heeft de advocaat-generaal de territoriale werkingssfeer van de CSG-vrijstelling aan de orde gesteld bij het beantwoorden van vragen betreffende de betekenis van verstoring van de mededinging in het kader van de CSG-vrijstelling, maar de opgeworpen kwesties werden door het Hof niet behandeld in zijn arresten, aangezien die beoordeling niet nodig was. De kwestie van verstoring van de mededinging is voorheen bestudeerd door het Hof in de zaak C-8/01, Taksatorringen/Skatteministeriet, en door de advocaat-generaal in de zaak Aviva.

Beschikking van de First-tier Tribunal

- 54 Na onderzoek van de kwesties die in het kader van het beroep werden opgeworpen ter terechtzitting van 15 en 16 januari 2019, heeft de First-tier Tribunal geoordeeld dat de uitkomst van het beroep afhing van verscheidene kwesties betreffende de uitlegging van de CSG-vrijstelling, en dat het aangewezen was de volgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor te leggen.

Prejudiciële 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 [Or. 18] 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? In het bijzonder:

- 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 hetzelfde concern[?]
 - 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? **[Or. 19]**
 - 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?

Gedaan op 29 januari 2019

WERKDOCUMENT