SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 15. September 2005 [1]

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen betrifft eine Einrichtung zur Betreuung von Kindern im Vorschulalter und zur außerschulischen Betreuung von Schulkindern, die zugleich Eltern den Kontakt zu unabhängigen Tageseltern vermittelt, die die gleichen Leistungen erbringen. Im letztgenannten Fall berechnet sie den Eltern einen Stundensatz zusätzlich zu dem Satz, den diese an die Tageseltern zahlen, obwohl sie weder im Verhältnis zwischen Eltern und Tageseltern weitere Leistungen erbringt noch irgendeine Haftung in Bezug auf die Leistungen der Tageseltern übernimmt.

2. Im nationalen Verfahren ist umstritten, ob dieser Stundensatz, der den Eltern von der Einrichtung in Rechnung gestellt wird, der Mehrwertsteuer unterliegt. In diesem Zusammenhang möchte der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) wissen, ob die Dienstleistungen der Einrichtung als Vermittler zwischen Eltern und Tageseltern als Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, die eng mit der Sozialfürsorge, der Kinderbetreuung oder der Kindererziehung verbunden sind.

Einschlägige Rechtsvorschriften

3. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4. Als Steuerpflichtiger gilt nach Artikel 4 Absätze 1 und 2, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit — d. h. alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

— selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

5. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 besteht die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen mit bestimmten hier nicht einschlägigen Ausnahmen und Einschränkungen im Wert der Gegenleistung, die der Dienstleistende vom Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll.

6. Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie sieht die Befreiung bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer vor. Absatz 1 dieser Vorschrift bestimmt, soweit hier erheblich:

„... die Mitgliedstaaten [befreien] unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

h) die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

..."

7. Absatz 2 Buchstabe b sieht jedoch vor:

„Von der in Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

— sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

— sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden."

Sachverhalt und Verfahren

8. Ausweislich des Vorlagebeschlusses ist die Stichting Kinderopvang Enschede (im Folgenden: Stiftung) eine Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht. Ihre Ziele bestehen im Wesentlichen darin, ein Angebot an Kinderbetreuungseinrichtungen aufrechtzuerhalten und weiterzuentwickeln, das den Kinderbetreuungsbedürfnissen berufstätiger Eltern gerecht wird, und als Vermittler zwischen Eltern und unabhängigen Tageseltern aufzutreten.

9. Die Stiftung selbst betreibt eine Reihe von Zentren zur Betreuung von Kindern im Vorschulalter und zur außerschulischen Betreuung von Schulkindern. Sie führt auch eine Liste von Tageseltern [3], die Kinder bei sich zu Hause betreuen. Vor der Aufnahme von Tageseltern in die Liste wird von der Stiftung geprüft, ob sie geeignet sind. Potenzielle Tageseltern können auf Kosten der Stiftung an einem Kurs teilnehmen.

10. Auf Anfrage eines Elternteils [4] legt die Stiftung zuerst die verschiedenen Betreuungsformen dar, die sie anbietet. Entschließt sich der Elternteil, die Dienste von Tageseltern in Anspruch zu nehmen, bespricht ein spezialisierter Mitarbeiter der Stiftung die Wünsche des Elternteils mit diesem. Auf der Grundlage der sich daraus ergebenden Informationen stellt die Stiftung dem Elternteil den geeignetsten Tageselternteil vor. Verläuft die Begegnung zur beiderseitigen Zufrieden-

3 — Betrifft nur die englische Fassung.

4 — Oder eines Arbeitgebers; offenbar nehmen manche Arbeitgeber die Dienstleistungen der Stiftung in Anspruch, um ihren Arbeitnehmern eine Kinderbetreuung zu bieten. Im Folgenden umfasst der Begriff „Eltern" oder „Elternteil" gegebenenfalls auch solche Arbeitgeber.

heit, schließen der Tageselternteil und der Elternteil einen schriftlichen Vertrag, nach dem der Elternteil einen Stundensatz für die Betreuung jedes Kindes schuldet. 1998 betrug dieser Stundensatz 5 NLG [5].

11. Die Stiftung übernimmt keinerlei Haftung aus dem Vertrag. Sie gewährleistet auch nicht, dass die Betreuung durch Tageseltern in den angefragten Stunden tatsächlich erfolgt; sie verpflichtet sich nur dienstvertraglich, dem Elternteil den Kontakt mit einem geeigneten Tageselternteil zu vermitteln. Ein Elternteil kann jedoch von den Diensten der Stiftung selbst Gebrauch machen, wenn eine der Parteien den Vertrag beenden möchte oder er nicht eingehalten wird.

12. 1998 berechnete die Stiftung für die gegenüber Elternteilen erbrachten Dienstleistungen 3,45 NLG [6] pro Kind und pro Stunde, in der auf Tageseltern zurückgegriffen wurde. Nichts davon wurde an die Tageseltern weitergegeben.

13. Hinsichtlich dieser Erbringung von Dienstleistungen wurde die Stiftung für Januar bis März 1998 zu Mehrwertsteuer in Höhe von 6 424 NLG [7] veranlagt. Sie erhob Klage gegen diese Veranlagung und machte geltend, die fraglichen Dienstleistungen seien nach den niederländischen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g und h der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit.

14. Der mit der Klage befasste Gerechtshof befand, dass die Stiftung auf dem Gebiet der Kinderbetreuung tätig sei und dass ihre Vermittlungstätigkeit im Hinblick auf Tageseltern schwerlich als „nicht ausschließlich der Kinderbetreuung dienend" [8] angesehen werden könne, auch wenn sie keine unmittelbare Beteiligung an dieser Betreuung darstelle. Folglich fielen solche Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der fraglichen Befreiung.

15. Die Steuerbehörden legten daraufhin Revision beim vorlegenden Gericht ein und machten geltend, dass die Stiftung, wenn sie als Vermittler tätig werde, eine gesonderte kommerzielle Dienstleistung erbringe, mit der sie Angebot und Nachfrage in einem bestimmten Bereich zusammenführe. Diese Dienstleistung reiche nicht bis zur Kinderbetreuung und werde nicht in der Eigenschaft der Stiftung als „Einrichtung für die Kinderbetreuung als solche" im Sinne der

5 — Ungefähr 2,27 Euro; aus dem Internetauftritt der Stiftung ist ersichtlich, dass sich der Satz im Jahr 2005 je nach der Zahl der Kinder auf 2,50 Euro oder 3,30 Euro pro Stunde beläuft.

6 — Ungefähr 1,57 Euro; im Jahr 2005 beläuft sich der Satz auf 2,89 Euro inkl. MwSt. Der Gesamtbetrag pro Stunde beläuft sich somit auf 5,39 Euro oder 6,19 Euro. Der Stundensatz für Kinderbetreuung, die von der Stiftung selbst erbracht wird, liegt in normalen Fällen im Jahr 2005 zwischen 5,34 Euro und 6,07 Euro.

7 — Ungefähr 2 920 Euro.

8 — „... niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar" mit den Worten des vorlegenden Gerichts.

niederländischen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der fraglichen Befreiung erbracht. Die Dienstleistung sei auch nicht so eng mit der von der Stiftung selbst erbrachten Kinderbetreuung verbunden, dass davon ausgegangen werden könne, dass sie von einer Einrichtung erbracht werde, die sich mit der Kinderbetreuung als solcher befasse.

16. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die Rechtssache die Frage aufwerfe, ob die fragliche Dienstleistung unter die Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g — oder möglicherweise Buchstabe h oder i — der Sechsten Richtlinie falle. Deshalb hat es die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g, h und i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die oben beschriebene Dienstleistung, die in der Vermittlung der Betreuung noch nicht schulpflichtiger Kinder und schulpflichtiger Kinder außerhalb der Schulstunden durch Tageseltern besteht, als eine Dienstleistung im Sinne einer oder mehrerer dieser Bestimmungen anzusehen ist?

17. Das vorlegende Gericht führt weiter aus, dass die Kinderbetreuungsleistungen der Stiftung selbst unstreitig von der Steuer befreit seien und dass sie insoweit als anerkannte Einrichtung für die Zwecke der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie anzusehen sei; nach niederländischem Recht sei sie eine anerkannte Kinderbetreuungseinrichtung in Bezug sowohl auf die tatsächliche Kinderbetreuung als auch auf die fraglichen Dienstleistungen.

18. Die Stiftung, die niederländische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine Sitzung wurde nicht beantragt und hat auch nicht stattgefunden.

Würdigung

Vorbemerkungen

19. Die Frage des vorlegenden Gerichts betrifft die Einordnung der Dienstleistung, die die Stiftung erbringt, wenn sie als Vermittler zwischen Eltern und Tageseltern auftritt.

20. Der Streit zwischen der Stiftung und den Steuerbehörden betrifft die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Beträge, die den Eltern von der Stiftung für jede Stunde der Kinderbetreuung durch Tageseltern in Rechnung gestellt werden.

21. Aus den Artikeln 2 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie folgt, dass bei einer steuerpflichtigen Dienstleistung der Wert der Gegenleistung für die Dienstleistung besteuert wird. Demzufolge ist eine Dienstleistung nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht [9].

22. Das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Dienstleistungen der Stiftung als Vermittler und den Beträgen, die sie für jede Stunde der Kinderbetreuung durch Tageseltern erhält, wird im Vorlagebeschluss nicht in Frage gestellt; es scheint vor dem vorlegenden Gericht nicht streitig zu sein. In den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen wird darauf auch nicht eingegangen.

23. Unter diesen Umständen werde ich meine Prüfung auf die vom vorlegenden Gericht tatsächlich gestellte Frage beschränken.

24. Gleichwohl sei angemerkt, dass bestimmte Merkmale der Vereinbarungen, wie sie vorgetragen worden sind, es nahe legen könnten, dass es keinen wesentlichen Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und der fraglichen Gegenleistung gibt. Beispielsweise: Die Zahlung erfolgt nicht zur Zeit der ursprünglichen Dienstleistung, sondern wiederholt über einen nachfolgenden Zeitraum; sie kann nach Dauer und Betrag erheblich schwanken, aber die Schwankung hängt nicht von irgendeinem Merkmal der ursprünglichen Leistung ab; der Betrag ist relativ hoch und scheint so berechnet zu sein, dass damit sichergestellt wird, dass die Kosten pro Stunde für Eltern unabhängig davon gleich hoch sind, ob die Betreuung durch die Stiftung selbst oder durch Tageseltern erfolgt; und die Stiftung übernimmt keine Haftung in Bezug auf die von Tageseltern erbrachte Betreuung, auf deren Grundlage die Zahlung berechnet wird.

Die Vorlagefrage

Tragweite

25. Die Frage ist, ob die Dienstleistungen der Stiftung als Vermittler, wie sie im Vorlagebeschluss beschrieben sind, nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g, h oder i von der Steuer befreit sind.

26. Dafür müssen sie eng mit einer der unter diesen Buchstaben genannten Tätigkeiten verbunden [10] sein.

9 — Vgl. auch Urteile vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 und 12), vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (Tolsma, Slg. 1994, I-743, Randnr. 13) und vom 21. März 2002 in der Rechtssache C-174/00 (Kennemer Golf, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

10 — Hinter dem Umstand, dass in der englischen Sprachfassung in Buchstabe i dort, wo sich in den Buchstaben g und h das Wort „linked" findet, das Wort „related" verwendet wird, scheint eine gewisse Beliebigkeit zu stehen; andere Sprachfassungen verwenden in den drei Buchstaben jeweils dasselbe Wort, und es gibt keinen Grund für die Annahme, dass irgendein Bedeutungsunterschied beabsichtigt war.

27. Die Dienstleistungen der Stiftung als Vermittler werden vom vorlegenden Gericht als mit der „Betreuung [von] ... Kinder[n] ... durch Tageseltern" zusammenhängend beschrieben.

28. Sie können somit nur mit der von Tageseltern erbrachten Kinderbetreuung, nicht aber mit der von der Stiftung selbst erbrachten Kinderbetreuung in Verbindung gebracht werden — hinsichtlich deren nicht gesagt werden kann, dass die Stiftung als „Vermittler" auftritt, und für die sie nicht den fraglichen Stundensatz in Rechnung stellt.

29. Ich stimme der niederländischen Regierung darin zu, dass es keinen Grund für die Annahme gibt, dass eine solche Kinderbetreuung in die Kategorie Erziehung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie fallen kann. Natürlich kann Kinderbetreuung unabhängig vom Alter des Kindes mit einem erzieherischen Element verbunden werden, und es mag sein, dass manche Tageseltern in der Tat einen Erziehungsauftrag verspüren, aber es wird nicht vorgetragen, dass Erziehung als inhärenter Bestandteil der hier fraglichen Kinderbetreuung beabsichtigt ist.

30. Hingegen erscheint die Kinderbetreuung grundsätzlich geeignet, von der „Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit" und/oder der „Kinder- und Jugendbetreuung" im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g bzw. h erfasst zu werden, und es wurde auch nichts Gegenteiliges behauptet. Da die Bedingungen für die Anwendung dieser beiden Befreiungen identisch sind, braucht zwischen diesen nicht unterschieden zu werden.

31. Unstreitig ist die Stiftung vom betroffenen Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g und h anerkannt.

32. Die Stiftung hebt überdies hervor, dass Eltern nur durch ihre Vermittlungstätigkeit Zugang zu den Dienstleistungen der Tageseltern auf ihrer Liste hätten und insbesondere — dank der von ihr erbrachten Eignungsprüfung und Beratung — zu den Dienstleistungen der geeignetsten Tageseltern. Ihre Dienstleistung sei als Vorbedingung für die Kinderbetreuung und deshalb als damit zusammenhängende Leistung anzusehen.

33. Die niederländische Regierung und die Kommission machen jedoch geltend, dass die Dienstleistungen der Stiftung als Vermittler nicht die Voraussetzung erfüllten, mit der Kinderbetreuung durch Tageseltern „eng verbunden" zu sein, und dass diese Kinderbetreuung nicht als Grundlage für die Befreiung damit verbundener Leistungen

dienen könne, da sie selbst keine von der Steuer befreite Dienstleistung sei.

34. Die niederländische Regierung bringt weiter, hilfsweise, vor, dass eine solche Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b ausgeschlossen sei, weil zum einen die Dienstleistung für die fragliche Kinderbetreuung nicht unerlässlich und zum anderen dazu bestimmt sei, der Stiftung zusätzliche Einnahmen durch das Angebot einer Dienstleistung zu verschaffen, die im Wettbewerb mit mehrwertsteuerpflichtigen gewerblichen Dienstleistungen stehe.

35. Somit scheint mir, dass, obwohl die Vermittlungsleistungen der Stiftung zumindest im weiten Sinne eindeutig mit den Kinderbetreuungsleistungen der Tageseltern in Verbindung gebracht werden können, eine Reihe von Gründen gegen eine Befreiung sprechen könnten. Insoweit stellen sich die folgenden Fragen:

i) Sind die Vermittlungsleistungen „eng" mit der Kinderbetreuung verbunden?

ii) Kann eine Befreiung aufgrund einer Verbindung mit der Kinderbetreuung erfolgen, wenn diese selbst nicht von der Steuer befreit ist?

iii) Ist die Vermittlung unerlässlich für die Kinderbetreuung?

iv) Ist sie im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen zu erzielen, und steht sie im Wettbewerb mit mehrwertsteuerpflichtigen gewerblichen Dienstleistungen?

36. Wird eine der ersten drei Fragen verneint oder die vierte Frage bejaht, kann es keine Steuerbefreiung für die beschriebenen Dienstleistungen geben. Alle diese Fragen erfordern Tatsachenfeststellungen, aber zumindest hinsichtlich der ersten drei stellen sich auch Auslegungsfragen, die vom Gerichtshof geklärt werden können.

37. Schließlich sei darauf hingewiesen, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung je nach den Umständen unterschiedliche Wirkungen entfalten kann. Wenn ein bestimmter Umsatz befreit ist, kann der Dienstleistende oder Lieferant keine Vorsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen abziehen, die er für den Zweck des Umsatzes erworben hat; genauso wenig kann der Empfänger abziehen, was von dieser Steuer verborgen und unsichtbar in den Kosten dieses Umsatzes verbleibt. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Stiftung die Befreiung der

streitigen Dienstleistung in Kenntnis ihrer Lage begehrt hat, aber es ist kaum vorhersehbar, ob eine Befreiung für andere, die eine ähnliche Dienstleistung erbringen mögen, stets vorteilhaft ist. Deshalb ist bei der Auslegung der maßgeblichen Bestimmungen eine ausgewogene und neutrale Herangehensweise angebracht.

i) Sind die Vermittlungsleistungen „eng" mit der Kinderbetreuung verbunden?

38. Der Katalog der Befreiungen in Artikel 13 Teil A Absatz 1 nimmt umfassend Bezug auf Lieferungen, die in irgendeiner Art und Weise mit dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten verbunden sind.

39. Neben den Buchstaben g, h und i stellen auch die Buchstaben b, l, m und n das Kriterium einer „engen" Verbindung auf. Die verwendete Terminologie ist nicht immer identisch, und es gibt Abweichungen von einer Sprachfassung zur anderen, aber mir scheint, dass es jeweils um denselben Grundgedanken geht.

40. Einige andere Buchstaben normieren dagegen mit Wendungen wie „dazugehörend", „für Zwecke" und „dazu bestimmt" (Buchstaben a, k und o; auch hier gibt es wiederum Abweichungen zwischen den verschiedenen Sprachfassungen) eine lockerere Verbindung.

41. Vor diesem Hintergrund halte ich das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Dudda [11], zu dem die Stiftung eine Analogie zu ziehen versucht, nicht für hilfreich. Nicht nur bezog es sich eher auf die Bestimmung des Ortes der Lieferung als auf das Vorliegen einer Befreiung, sondern es betraf spezifisch die Erbringung von Dienstleistungen „auf dem Gebiet" von oder „zusammenhängend" mit bestimmten kulturellen oder ähnlichen Tätigkeiten nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Der damals fragliche Grad der Verbindung ist eindeutig eher lockerer als engerer Art.

42. Die Kommission und die niederländische Regierung verweisen auf das Urteil Kommission/Deutschland [12], in dem der Gerichtshof der Ansicht war, dass von staatlichen Universitäten gegen Entgelt durchgeführte Forschungsvorhaben nicht im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i eng mit dem Hochschulunterricht verbunden seien, weil erstens die Befreiung gewährleisten solle, dass der Zugang zum Unterricht nicht durch die höheren Kosten versperrt werde, die entstünden, wenn eng damit verbundene Gegenstände oder Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterworfen

11 — Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Slg. 1996, I-4595).

12 — Urteil vom 20. Juni 2002 in der Rechtssache C-287/00 (Slg. 2002, I-5811, insbesondere Randnrn. 45 ff.); vgl. auch Urteil vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249).

wären (und eine Besteuerung entgeltlicher Forschungsvorhaben würde zu keiner solchen Versperrung führen), und zweitens derartige Vorhaben, auch wenn sie für den Hochschulunterricht nützlich sein könnten, zur Erreichung des Zweckes, Studenten im Hinblick auf die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit auszubilden, nicht unverzichtbar seien.

43. Was den ersten Aspekt anbelangt, so scheint die Ansicht vertretbar, dass die Besteuerung einer einmaligen Gebühr für die Dienstleistung, Eltern mit Tageseltern in Kontakt zu bringen, den Zugang zur Kinderbetreuung nicht versperren würde. Das mag nicht zutreffen, wo die Gebühr für die Dienstleistung einen bedeutenden Anteil des Stundensatzes für die Kinderbetreuung über deren gesamte Dauer ausmacht. Insoweit wird jedoch wieder die Frage der Verbindung von Dienstleistung und Zahlung aufgeworfen [13].

44. Was den zweiten Aspekt angeht, würde ich zögern, der Aussage zuzustimmen, dass das Bestehen einer engen Verbindung zwischen einer Lieferung und einer Tätigkeit zwangsläufig impliziert, dass die Lieferung zur Erreichung der mit der Tätigkeit verfolgten Ziele unverzichtbar sein muss.

45. Da jedoch für alle Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1, die das Kriterium einer engen Verbindung aufstellen, auch die Voraussetzung gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b erster Gedankenstrich gilt, dass die Lieferung für die befreiten Tätigkeiten unerlässlich sein muss, ist dieser Punkt hier unerheblich. Ich werde später unter Ziffer iii darauf eingehen.

ii) Kann eine Befreiung aufgrund einer Verbindung mit der Kinderbetreuung erfolgen, wenn diese selbst nicht von der Steuer befreit ist?

46. Die Kommission und die niederländische Regierung bringen vor, dass, selbst wenn eine enge Verbindung zwischen den Dienstleistungen der Stiftung als Vermittler und der Kinderbetreuung durch Tageseltern bestehe, diese Kinderbetreuung selbst unter die Befreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g und h fallen müsse, damit dies auch für die verbundene Dienstleistung gelten könne. Die Kinderbetreuung müsse mit anderen Worten insbesondere durch „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere ... als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" erfolgen.

13 — Siehe meine Ausführungen oben, in Nr. 24.

47. Den Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ist der Grundgedanke einer engen Verbindung zwischen einer Lieferung und einer dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit gemein, wobei die fragliche Lieferung durch eine öffentliche Einrichtung, eine Einrichtung mit sozialem Charakter, eine kulturelle oder mitgliedschaftlich organisierte Einrichtung, eine Einrichtung ohne Gewinnstreben oder eine Einrichtung sonstiger, ähnlicher Art erfolgen muss, und alle diese Bestimmungen unterliegen dem Vorbehalt des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b.

48. Die Art und Weise, wie die Verbindung ausgedrückt wird, variiert jedoch: „Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze" (Buchstabe b), „die eng mit" der Sozialfürsorge, der Kinderbetreuung und ähnlichen Tätigkeiten „verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen" (Buchstaben g und h), Erziehung „sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen" (Buchstabe i), Dienstleistungen „und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen" im Interesse von Mitgliedern bestimmter Organisationen (Buchstabe l), „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen" (Buchstabe m), bestimmte kulturelle Dienstleistungen „und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen" (Buchstabe n).

49. Vom Wortlaut ausgehend könnte man argumentieren, dass die Buchstaben b, i, l und n eine bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit zusammen mit anderen, eng mit dieser befreiten Tätigkeit verbundenen Lieferungen befreien; dagegen befreiten die Buchstaben g, h und m bestimmte Lieferungen, die eng mit einer bestimmten Tätigkeit verbunden sind, gleichviel, ob diese Tätigkeit selbst befreit ist oder nicht.

50. Das letzte Glied dieser Argumentation erscheint jedoch brüchig. Es ist, wie die Kommission geltend macht, unvereinbar mit der Logik der Bestimmungen und, wie die niederländische Regierung ausführt, mit dem Wortlaut von Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b erster Gedankenstrich, wonach die fraglichen Lieferungen „zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, ... unerlässlich" sein müssen.

51. Somit scheint, dass für eine Befreiung der eng verbundenen Lieferungen auch die Haupttätigkeit befreit sein und damit alle Befreiungsvoraussetzungen erfüllen muss — einschließlich des Erfordernisses, dass sie von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder einer anderen Einrichtung durchgeführt wird, deren sozialer Charakter anerkannt ist [14].

14 — Siehe auch Urteil vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-498/03 (Kingscrest, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 30).

52. Wenn die Stiftung nur als Vermittler tätig wird, muss dementsprechend für die Befreiung ihrer in dieser Eigenschaft erbrachten Dienstleistungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g oder h die Kinderbetreuung durch Tageseltern, mit der diese Dienstleistungen verbunden sind, ebenfalls die Befreiungsvoraussetzungen nach diesen Bestimmungen erfüllen.

53. Die Tageseltern sind eindeutig keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Die Feststellung, ob sie als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt sind, hat nicht der Gerichtshof zu treffen. Die Anerkennung ist Sache der nationalen Behörden, die über ein Ermessen verfügen, das gemeinschaftsrechtskonform ausgeübt werden muss und gerichtlich nachprüfbar ist [15]. Im Hinblick auf die Möglichkeit der Anerkennung von Tageseltern sei auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Bulthuis-Griffioen [16] und Gregg [17] verwiesen, aus denen wohl hervorgeht, dass natürliche Personen nur entsprechend anerkannt werden können, wenn sie „ein Unternehmen betreiben".

15 — Siehe Urteil Kingscrest (insbesondere Randnrn. 48 ff.).

16 — Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Slg. 1995, I-2341).

17 — Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Slg. 1999, I-4947, insbesondere Randnrn. 14 bis 19).

iii) Ist die Vermittlung unerlässlich für die Kinderbetreuung?

54. Es scheint schwer vorstellbar, dass ein Elternteil die Kinderbetreuungsleistungen in Anspruch nehmen kann, ohne dass ihm zuerst der Kontakt zu den Tageseltern vermittelt worden ist. Die Stiftung hebt hervor, dass der Zugang zu den fraglichen Kinderbetreuungsleistungen nur über ihre Vermittlungstätigkeit erfolge. Die niederländische Regierung macht jedoch geltend, dass auch andere Wege, u. a. Anzeigen oder kommerzielle Agenturen, offen stünden.

55. Mir scheint, dass die Dienstleistung, wenn die Stiftung nur eine Liste aller Personen, von denen bekannt ist, dass sie Tageselterndienste anbieten, führen und sie Eltern zugänglich machen würde, keineswegs als unerlässlich beschrieben werden könnte. Es gibt viele andere Wege, auf denen Eltern Kontakt zu möglichen Tageseltern aufnehmen können.

56. Wenn die Eignungsprüfung und Ausbildung durch die Stiftung jedoch so ausgestaltet sind, dass deren Vermittlungsleistungen Zugang nur zu so fähigen und vertrauenswürdigen Tageseltern verschaffen, wie sie Eltern sonst nicht hätten finden können, dann können die letztgenannten Leistungen als unerlässlich angesehen werden, um Zugang zu Kinderbetreuung von solcher Qualität zu erhalten, selbst wenn die

Stiftung keine Haftung für irgendwelche Mängel bei der tatsächlich erfolgenden Kinderbetreuung übernimmt.

57. Somit bin ich der Ansicht, dass die maßgebliche Tatsachenfeststellung die Frage betrifft, ob die zugänglich gemachte Betreuung von einer Art oder Qualität ist, deren sich Eltern ohne die Vermittlungsleistungen der Stiftung nicht hätten sicher sein können.

iv) Ist die Vermittlung im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen zu erzielen, und steht sie im Wettbewerb mit mehrwertsteuerpflichtigen gewerblichen Dienstleistungen?

58. Auch dies ist wieder eine Tatsachenfrage, die nicht vom Gerichtshof beantwortet werden kann, und im vorliegenden Fall ist insoweit kein bestimmtes Auslegungsproblem aufgeworfen worden. In den Akten findet sich keine Bestätigung, dass kommerzielle Agenturen tatsächlich eine ähnliche Dienstleistung wie die Stiftung erbringen, obwohl die niederländische Regierung behauptet, dass dies der Fall sei. Wenn es erforderlich ist, zu beurteilen, wozu die angebotene Dienstleistung bestimmt ist, könnte es angebracht sein, auf der einen Seite die fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Stiftung und auf der anderen Seite die Höhe und die Berechnungsweise der streitigen Gebühr zu berücksichtigen.

Ergebnis

59. Nach alledem sollte der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht meiner Ansicht nach folgende Antwort geben:

Wird eine Einrichtung des öffentlichen Rechts oder eine von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung als Vermittler tätig zwischen Personen, die Kinderbetreuungsleistungen nachfragen,

und Personen, die Kinderbetreuungsleistungen anbieten, kann ihre Vermittlungsleistung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g oder h der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nur dann von der Mehrwertsteuer befreit sein, wenn

— die Mehrwertsteuerpflichtigkeit den Zugang zu Kinderbetreuungsleistungen dadurch versperren würde, dass sie die Kosten dieser Dienstleistungen erhöht,

— die Kinderbetreuungsleistungen selbst für eine Befreiung nach derselben Bestimmung oder denselben Bestimmungen in Betracht kommen,

— die Kinderbetreuungsleistungen von einer Art oder Qualität sind, deren sich diejenigen, die diese Dienstleistungen nachfragen, nicht sicher sein könnten, wenn sie nicht die Vermittlungsleistungen in Anspruch nähmen, und

— die Vermittlungsleistungen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu erzielen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.