CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 15 september 2005 [1]

1. Deze prejudiciële verwijzing betreft een stichting die zelf opvang van niet-schoolgaande kinderen en buitenschoolse kinderopvang verzorgt, en die daarnaast ouders in contact brengt met onafhankelijke gastouders die dezelfde dienst verlenen. In het laatste geval brengt zij de vraagouders een uurbedrag in rekening, naast het bedrag dat dezen aan de gastouders moeten betalen, hoewel zij enkel bemiddelt bij de totstandkoming van een overeenkomst tussen vraagouders en gastouders en geen aansprakelijkheid aanvaardt met betrekking tot de door deze laatsten verrichte dienst.

2. In de procedure voor de nationale rechter is omstreden of het uurbedrag dat de organisatie de ouders in rekening brengt, aan BTW moet worden onderworpen. De Hoge Raad der Nederlanden wenst in dit verband te vernemen, of de diensten van de organisatie bestaande in de bemiddeling tussen vraagouders en gastouders zijn vrijgesteld van BTW als zijnde diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en de bescherming of opvoeding van kinderen.

Relevante wetgeving

3. Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde BTW-richtlijn [2] zijn de diensten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW onderworpen.

4. In artikel 4, leden 1 en 2, wordt een belastingplichtige gedefinieerd als eenieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht — omvattende alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1); hierna: „Zesde richtlijn".

en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen — ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

5. Krachtens artikel 11, A, lid 1, is de maatstaf van heffing voor diensten — behoudens enkele uitzonderingen en nadere bepalingen — alles wat de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt van de ontvanger.

6. Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziet in BTW-vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Lid 1 van deze bepaling luidt, voor zover relevant, als volgt:

„[...] [D]e lidstaten [verlenen] vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

g) diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

h) diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

[...]"

7. Lid 2, sub b, bepaalt echter het volgende:

„Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

— zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

— zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

Feiten en procedure

8. Volgens het verwijzingsarrest is de Stichting Kinderopvang Enschede (hierna: „Stichting") een niet-winstbeogende instelling. Haar doelstelling bestaat in hoofdzaak in het in stand houden en ontwikkelen van een gedifferentieerd aanbod van kinderopvangvoorzieningen die beantwoorden aan de behoefte aan kinderopvang van werkende ouders, en het fungeren als bemiddelaar tussen vraagouders en gastouders.

9. De Stichting beheert zelf een aantal centra voor opvang van niet-schoolgaande kinderen en voor buitenschoolse kinderopvang. Daarnaast houdt zij een lijst bij van gastouders.[3] Gastouders worden gescreend door de Stichting voordat zij op de lijst worden geplaatst. Potentiële gastouders kunnen op kosten van de Stichting een cursus volgen.

10. De Stichting geeft naar aanleiding van een aanvraag van een ouder[4] allereerst uitleg over de diverse vormen van opvang die zij aanbiedt. Wanneer de ouder besluit om gebruik te maken van een gastouder, bespreekt een speciale medewerker van de Stichting de wensen van de vraagouder. Op basis van die gegevens brengt de Stichting de meest geschikte gastouder in contact met de

3 — [Voetnoot alleen van belang voor de Engelse taalversie.]

4 — Dan wel een werkgever; kennelijk maken sommige werkgevers gebruik van de diensten van de Stichting om te voorzien in kinderopvang voor hun werknemers. In het hierna volgende kunnen onder „vraagouders" tevens dergelijke werkgevers worden verstaan.

vraagouder. Indien het contact wederzijds bevredigend is, wordt tussen de gastouder en de vraagouder een schriftelijke overeenkomst aangegaan, op grond waarvan de vraagouder voor elk kind een bepaald bedrag per uur opvang betaalt. In 1998 beliep dit bedrag per uur 5 NLG.[5]

11. De Stichting aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid in verband met de overeenkomst. Evenmin garandeert zij dat daadwerkelijk in de gevraagde uren naar gastouderopvang wordt voorzien; zij tracht slechts een vraagouder in contact te brengen met een geschikte gastouder. Een vraagouder kan echter gebruikmaken van de diensten van de Stichting, wanneer een van beide partijen de overeenkomst niet wenst voort te zetten of deze niet wordt nageleefd.

12. In 1998 bracht de Stichting voor de door haar aan vraagouders verleende diensten 3,45 NLG[6] per kind in rekening voor elk uur dat gebruik werd gemaakt van een gastouder. Niets van dat bedrag werd doorbetaald aan de gastouder.

13. Ter zake van deze dienstverlening werd de Stichting over de periode januari tot maart 1998 een BTW-aanslag opgelegd van 6 424 NLG.[7] Tegen deze aanslag diende zij een bezwaarschrift in, waarin zij aanvoerde dat de betrokken diensten krachtens de Nederlandse wetgeving tot uitvoering van artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn waren vrijgesteld van BTW.

14. Het Gerechtshof oordeelde op het beroep tegen de uitspraak van de Inspecteur, dat de Stichting werkzaam is op het gebied van kinderopvang en dat haar bemiddelingsactiviteiten voor gastouderopvang bezwaarlijk konden worden geacht „niet uitsluitend aan de kinderopvang dienstbaar" te zijn[8], ook al vormen zij niet een rechtstreekse deelname aan deze kinderopvang. Bijgevolg vallen deze activiteiten naar het oordeel van het Gerechtshof binnen het bereik van de betrokken vrijstelling.

15. De belastingautoriteiten hebben thans beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad met het betoog dat de Stichting, wanneer zij als bemiddelaar optreedt, een afzonderlijke commerciële dienst verricht door vraag en aanbod op een specifiek terrein samen te brengen. Deze dienstverlening is niet het verzorgen van kinderopvang en wordt door de Stichting niet verricht als „instelling voor

5 — Dit is ongeveer 2,27 EUR; uit de website van de Stichting blijkt dat het tarief in 2005 2,50 EUR dan wel 3,30 EUR per uur bedraagt, afhankelijk van het aantal kinderen.

6 — Dit is ongeveer 1,57 EUR; het tarief in 2005 bedraagt 2,89 EUR, inclusief BTW. Het totaal per uur bedraagt dus 5,39 EUR dan wel 6,19 EUR. Het uurtarief in 2005 voor door de Stichting zelf verzorgde kinderopvang varieert in normale gevallen van 5,34 tot 6,07 EUR.

7 — Dit is ongeveer 2 920 EUR.

8 — [Voetnoot niet van belang voor de Nederlandse taalversie.]

kinderopvang als zodanig" in de zin van de Nederlandse wetgeving waarbij uitvoering aan de betrokken vrijstelling is gegeven. Evenmin hangt de dienst zo nauw samen met de door de Stichting zelf verzorgde kinderopvang dat zij geacht kan worden verricht te zijn door een instelling die zich bezighoudt met kinderopvang als zodanig.

16. De Hoge Raad is van oordeel dat het beroep de vraag oproept of de betrokken dienstverlening onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub g, of wellicht sub h of i, van de Zesde richtlijn valt. Hij heeft daarom de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moet artikel 13, A, lid 1, sub g, h en i, van de Zesde richtlijn zo worden opgevat dat de hiervóór omschreven dienstverlening bestaande uit de bemiddeling bij de opvang van nog niet-leerplichtige kinderen en schoolgaande kinderen buiten schooltijd bij gastouders, moet worden aangemerkt als een in een of meer van die bepalingen bedoelde dienst?"

17. De Hoge Raad geeft verder aan dat niet in geschil is dat de diensten van de Stichting bestaande uit de daadwerkelijke kinderopvang zijn vrijgesteld en dat de Stichting in dat opzicht heeft te gelden als een erkende instelling in de zin van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, welke erkenning veronderstellenderwijs zowel de daadwerkelijke kinderopvang als de in geding zijnde diensten betreft.

18. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Stichting, de Nederlandse regering en de Commissie. Een mondelinge behandeling is niet gevraagd en heeft niet plaatsgevonden.

Beoordeling

Inleidende opmerkingen

19. De vraag van de Hoge Raad heeft betrekking op de classificatie van de dienst die de Stichting verricht wanneer zij als bemiddelaar tussen vraagouders en gastouders fungeert.

20. Het geschil tussen de Stichting en de belastingautoriteiten heeft betrekking op de heffing van BTW over de bedragen die de Stichting vraagouders in rekening brengt voor elk uur dat een kind wordt opgevangen door een gastouder.

21. Uit de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn blijkt dat de belastinggrondslag voor een belastbare dienst bestaat in de tegenprestatie voor de verrichte dienst. Bijgevolg is een dienstverrichting enkel belastbaar wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. [9]

22. Het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de diensten van de Stichting als bemiddelaar en de bedragen die zij ontvangt voor ieder uur kinderopvang door gastouders, wordt in het verwijzingsarrest niet ter discussie gesteld. Kennelijk is het bij de Hoge Raad niet aan de orde gesteld en bij het Hof zijn dienaangaande evenmin opmerkingen ingediend.

De prejudiciële vraag

Reikwijdte

23. In deze omstandigheden zal ik mijn analyse beperken tot de vraag zoals de Hoge Raad deze heeft geformuleerd.

24. Niettemin zij opgemerkt dat bepaalde aspecten van de regelingen zoals deze zijn weergegeven, de suggestie kunnen wekken dat er geen wezenlijk verband bestaat tussen de dienst en de betrokken tegenprestatie. Zo wordt de betaling niet verricht bij de aanvankelijke dienstverrichting, maar bij herhaling over een aangesloten periode; zij kan zowel wat de duur als wat het totale bedrag betreft, aanzienlijk variëren, maar dit wordt niet bepaald door enig aspect van de aanvankelijke dienst; het bedrag is betrekkelijk hoog en lijkt zo te zijn berekend dat het voor de kosten per uur voor de vraagouders geen verschil maakt of de opvang door de Stichting zelf wordt verleend of door een gastouder; voorts aanvaardt de Stichting geen aansprakelijkheid ten aanzien van de gastouderopvang, op basis waarvan het te betalen bedrag wordt berekend.

25. De vraag is of de diensten van de Stichting als bemiddelaar, zoals omschreven in het verwijzingsarrest, op grond van artikel 13, A, lid 1, sub g, h of i, zijn vrijgesteld van BTW.

26. Wil dat het geval zijn dan moeten zij nauw samenhangen met een van de in deze leden gedefinieerde activiteit. [10]

9 — Zie ook arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12); 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 13), en 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39).

10 — De Engelse versie gebruikt sub i het woord „related", en sub g en h het woord „linked". Dit lijkt een eigenaardigheid van de Engelse versie te zijn; andere taalversies gebruiken hetzelfde woord in de drie bepalingen en er is geen reden om aan te nemen dat enig verschil in betekenis werd beoogd.

27. De Hoge Raad geeft aan dat de diensten van de Stichting als bemiddelaar worden verricht „bij de opvang van [...] kinderen [...] bij gastouders".

28. Zij kunnen dus niet in verband worden gebracht met de kinderopvang die de Stichting zelf verzorgt — ten aanzien waarvan niet kan worden gezegd dat zij „bemiddelend" optreedt en waarvoor zij niet het betrokken uurtarief in rekening brengt — maar alleen met de kinderopvang door gastouders.

29. Ik ben het met de Nederlandse regering eens dat er geen gronden zijn om aan te nemen dat dergelijke kinderopvang binnen de categorie „onderwijs" van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn kan vallen. Het is natuurlijk mogelijk om, ongeacht de leeftijd van het kind, kinderopvang met een element van onderwijs te combineren, en het kan zo zijn dat bepaalde gastouders in feite het gevoel hebben dat zij een educatieve rol moeten vervullen, maar er wordt niet gesuggereerd dat onderwijs als een inherent onderdeel van de hier aan de orde zijnde kinderopvang wordt beoogd.

30. Kinderopvang lijkt echter in beginsel binnen de reikwijdte te kunnen vallen van „maatschappelijk werk en sociale zekerheid" en/of „bescherming van kinderen en jongeren" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g respectievelijk h, en het tegendeel is niet gesuggereerd. Aangezien de voorwaarden voor de toepasselijkheid van elk van deze vrijstellingen identiek zijn, hoeft daartussen geen keuze te worden gemaakt.

31. Het staat vast dat de Stichting door de betrokken lidstaat wordt erkend als instelling van sociale aard, in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g en h.

32. De Stichting beklemtoont bovendien dat ouders alleen via haar bemiddelend optreden toegang hebben tot de diensten van de gastouders op haar lijst en met name, dankzij haar screening en advisering, tot die van de meest geschikte gastouder. Haar dienstverlening moet worden gezien als een noodzakelijke voorwaarde voor het bieden van kinderopvang en dus als een daarmee samenhangende dienst.

33. De Nederlandse regering en de Commissie voeren echter beide aan dat de bemiddelingsdiensten van de Stichting niet „nauw samenhangen" met de door de gastouder geboden kinderopvang, en dat deze kinderopvang niet kan fungeren als een basis

voor vrijstelling van samenhangende diensten, aangezien deze dienst niet zelf is vrijgesteld.

34. De Nederlandse regering voert subsidiair nog aan dat vrijstelling is uitgesloten op grond van artikel 13, A, lid 2, sub b, omdat de dienst in de eerste plaats niet onontbeerlijk is voor het bieden van de betrokken kinderopvang en in de tweede plaats strekt tot het verschaffen van extra opbrengsten voor de Stichting door het verlenen van een dienst die wordt verricht in mededinging met commerciële, aan BTW onderworpen diensten.

35. Het komt mij dus voor dat, hoewel de bemiddelingsdiensten van de Stichting in ieder geval in ruime zin duidelijk kunnen samenhangen met de gastouderopvang, er een aantal mogelijke belemmeringen voor vrijstelling zijn. In dat opzicht zijn de volgende vragen relevant.

i) Hangen de bemiddelingsdiensten „nauw" samen met de diensten ter zake van kinderopvang?

ii) Kan vrijstelling worden gebaseerd op samenhang met diensten ter zake van kinderopvang wanneer deze zelf niet zijn vrijgesteld?

iii) Zijn de bemiddelingsdiensten onontbeerlijk voor de diensten ter zake van kinderopvang?

iv) Is het hoofddoel het verschaffen van extra opbrengsten en is er sprake van mededinging met commerciële, aan BTW onderworpen diensten?

36. Wanneer het antwoord op een van de eerste drie vragen ontkennend luidt, of het antwoord op de vierde vraag bevestigend, dan kunnen de omschreven diensten niet worden vrijgesteld. Al deze vragen hebben betrekking op feitelijke vaststellingen maar er is, in ieder geval met betrekking tot de eerste drie vragen, ook sprake van kwesties van uitlegging, waarover het Hof helderheid kan verschaffen.

37. Tot slot kan erop worden gewezen dat de gevolgen van BTW-vrijstelling kunnen variëren al naar gelang de omstandigheden. Wanneer een bepaalde handeling is vrijgesteld, kan de leverancier of dienstverrichter geen voorbelasting aftrekken over ten behoeve van de handeling verworven goederen of diensten; evenmin kan de ontvanger aftrekken hetgeen van die belasting verborgen en onzichtbaar in de kosten van de handeling opgenomen blijft. Er mag worden verondersteld dat de Stichting over haar situatie heeft nagedacht toen zij om vrijstel-

ling voor de litigieuze dienst verzocht, maar het is moeilijk te voorspellen of vrijstelling altijd voordelig is voor anderen wanneer deze een vergelijkbare dienst aanbieden. Het is daarom goed om bij de uitlegging van de relevante bepalingen evenwichtig en neutraal te werk te gaan.

i) Hangen de bemiddelingsdiensten „nauw samen" met de diensten ter zake van kinderopvang?

38. De lijst met vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, verwijst uitgebreid naar handelingen die op de een of andere manier samenhangen met activiteiten van algemeen belang.

39. Niet alleen sub g, h en i, maar ook sub b, l, m en n, wordt als criterium het bestaan van een „nauw" verband vermeld. De gebruikte terminologie is niet steeds in elke taalversie identiek en de variaties verschillen per taalversie, maar het komt mij voor dat steeds hetzelfde begrip wordt beoogd.

40. Daartegenover is in een aantal andere punten sprake van een losser verband door het gebruik van woorden als „gepaard gaande", „met het oog op", of „in samenhang met" (respectievelijk sub a, k en o; ook hier is er een variatie per taalversie).

41. In dit verband vind ik in het arrest van het Hof in de zaak Dudda [11], dat de Stichting naar analogie wil toepassen, geen steun. Niet alleen heeft dit veeleer betrekking op het vaststellen van de plaats waar de dienst werd verricht dan op het bestaan van een vrijstelling, maar bovendien gaat het daarin specifiek om het verrichten van diensten die werden gedefinieerd als diensten „in verband met" bepaalde culturele of soortgelijke activiteiten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn. Het daar aan de orde zijnde verband is duidelijk eerder los dan nauw te noemen.

42. De Commissie en de Nederlandse regering verwijzen naar het arrest Commissie/Duitsland [12], waarin het Hof het standpunt innam dat onderzoeksprojecten die openbare instellingen voor hoger onderwijs onder bezwarende titel verrichten, niet nauw samenhangen met universitair onderwijs in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, allereerst omdat de vrijstelling moet verzekeren dat de toegang tot universitair onderwijs niet onmogelijk wordt vanwege de verhoogde kosten indien nauw daarmee samenhangende goederen of diensten aan BTW

11 — Arrest van 26 september 1996 (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595).

12 — Arrest van 20 juni 2002 (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, met name punten 45 e.v.); zie ook arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249).

zouden worden onderworpen (en het belasten van onderzoeksprojecten onder bezwarende titel heeft zulks niet tot gevolg) en in de tweede plaats omdat dergelijke projecten, hoewel mogelijk nuttig voor het universitair onderwijs, niet absoluut noodzakelijk zijn ter bereiking van het doel, studenten op te leiden met het oog op hun beroepsloopbaan.

43. Wat het eerste aspect betreft, lijkt het verdedigbaar dat het belasten van een eenmalige betaling voor de dienst die erin bestaat een vraagouder in contact te brengen met een ontvangstouder, de toegang tot kinderopvang niet belemmert. Wanneer de prijs van de dienst een aanzienlijk deel uitmaakt van het uurbedrag voor kinderopvang zolang als deze zorg wordt geboden, kan dat evenwel anders liggen. In dat opzicht doet zich echter weer de vraag voor naar het verband tussen de dienst en de betaling. [13]

44. Wat het tweede aspect betreft, aarzel ik ermee in te stemmen dat het bestaan van een nauwe samenhang tussen een dienst en een activiteit noodzakelijkerwijze inhoudt dat de dienst absoluut noodzakelijk moet zijn ter bereiking van het doel van de activiteit.

45. Aangezien voor alle vrijstellingen genoemd in artikel 13, A, lid 1, waarvoor het criterium van een nauwe samenhang geldt, ook de in artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste gedachtestreepje, gestelde voorwaarde geldt dat de diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen, is dit punt in de onderhavige context irrelevant. Ik zal het hieronder, sub iii, behandelen.

ii) Kan vrijstelling worden gebaseerd op een samenhang met diensten ter zake van kinderopvang wanneer deze zelf niet zijn vrijgesteld?

46. De Commissie en de Nederlandse regering voeren aan dat, ook wanneer er een nauwe samenhang bestaat tussen de bemiddelende diensten van de Stichting en de gastouderopvang, deze opvang zelf in aanmerking moet komen voor een vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g en h, wil dat ook voor de samenhangende dienst het geval zijn. De kinderopvang moet met andere woorden met name worden geboden door „publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend".

13 — Zie mijn opmerkingen in punt 24 hierboven.

47. De bepalingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, hebben gemeen dat zij alle het criterium van een nauw verband tussen een dienst en een activiteit van algemeen belang hanteren, waarbij de betrokken dienst wordt verricht door een openbare, sociale, culturele, als vereniging opgezette, niet-winstbeogende dan wel vergelijkbare instelling, en dat voor al deze diensten het bepaalde in artikel 13, A, lid 2, sub b, geldt.

48. De wijze waarop het verband wordt verwoord, varieert echter: „de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen" (b); „diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met" maatschappelijk werk, de bescherming van kinderen en soortgelijke activiteiten (g en h); onderwijs „met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen" (i); diensten „en nauw daarmee samenhangende goederenleveringen" ten behoeve van bepaalde organisaties (l); „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding" (m); bepaalde culturele diensten „alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen" (n).

49. Bij een letterlijke beschouwing kan worden geredeneerd dat de bepalingen sub b, i, l en n een bepaalde activiteit van algemeen belang vrijstellen, samen met andere diensten die met deze vrijgestelde dienst nauw samenhangen; de bepalingen sub g, h en m stellen bepaalde diensten vrij die nauw met een bepaalde activiteit samenhangen, ongeacht of deze activiteit zelf is vrijgesteld.

50. Het laatste onderdeel van deze redenering lijkt echter niet op te gaan. Het strookt, zoals de Commissie aanvoert, niet met de logica van de bepalingen en ook niet, zoals de Nederlandse regering uiteenzet, met de bewoordingen van artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, volgens welke de betrokken diensten „onontbeerlijk [moeten] zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen".

51. Het lijkt derhalve dat, willen de nauw samenhangende diensten worden vrijgesteld, de hoofdactiviteit ook vrijgesteld moet zijn en derhalve aan alle voorwaarden voor vrijstelling moet voldoen, met inbegrip van het vereiste dat zij wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam of door een andere organisatie die als instelling van sociale aard wordt erkend. [14]

14 — Zie ook arrest van 26 mei 2005, Kingscrest (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 30).

52. Opdat de diensten die de Stichting verricht wanneer zij slechts als bemiddelaar optreedt, kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g of h, moet de gastouderopvang waarmee zij samenhangen eveneens voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling krachtens deze bepalingen.

iii) Zijn de bemiddelingsdiensten onontbeerlijk voor de diensten ter zake van kinderopvang?

54. Het lijkt niet aannemelijk dat een ouder gebruik kan maken van diensten ter zake van kinderopvang zonder eerst met de opvanger in contact te zijn gebracht. De Stichting beklemtoont dat de betrokken diensten ter zake van kinderopvang alleen via haar als bemiddelaar toegankelijk zijn. De Nederlandse regering brengt echter naar voren dat er ook andere kanalen beschikbaar zijn, waaronder advertenties en commerciële bureaus.

53. De gastouders zijn vanzelfsprekend geen publiekrechtelijke lichamen. Het is niet aan het Hof om te bepalen of zij worden erkend als organisaties van sociale aard. Erkenning is een zaak voor de nationale autoriteiten, die over een zekere discretionaire bevoegdheid beschikken die in overeenstemming met het gemeenschaprecht moet worden uitgeoefend en door de rechter kan worden getoetst. [15] Met betrekking tot de mogelijkheid dat gastouders worden erkend, kan worden verwezen naar de arresten van het Hof in de zaken Bulthuis-Griffioen [16] en Gregg [17], waaruit kan worden afgeleid dat natuurlijke personen alleen voor een dergelijke erkenning in aanmerking komen wanneer zij een „onderneming exploiteren".

55. Het komt mij voor dat wanneer de Stichting enkel een lijst zou bijhouden van alle personen van wie bekend is dat zij kinderopvang bieden en deze ter beschikking zou stellen van de vraagouders, de dienst op generlei wijze onontbeerlijk zou kunnen worden genoemd. Er zijn veel andere manieren waarop ouders in contact kunnen komen met potentiële gastouders.

56. Wanneer echter de screenings- en opleidingsactiviteiten van de Stichting van dien aard zijn dat haar diensten als bemiddelaar uitsluitend toegang verschaffen tot zeer bekwame en betrouwbare gastouders, die de ouders anders niet hadden kunnen vinden, dan kunnen deze diensten worden beschouwd als onontbeerlijk voor het ver-

15 — Zie arrest Kingscrest, reeds aangehaald, met name punten 48 e.v.

16 — Arrest van 11 augustus 1995 (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341).

17 — Arrest van 7 september 1999 (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, met name punten 14-19).

krijgen van toegang tot kinderopvang van die kwaliteit, zelfs wanneer de Stichting geen aansprakelijkheid aanvaardt voor tekortkomingen van de feitelijk geboden kinderopvang.

57. Ik ben daarom van mening dat de relevante feitelijke beoordeling de vraag betreft of de zorg waartoe toegang wordt verleend van dien aard of kwaliteit is, dat ouders daarvan niet verzekerd zouden kunnen zijn zonder de bemiddelingsdiensten van de Stichting.

iv) Is het hoofddoel het verschaffen van extra opbrengsten en is er sprake van mededinging met commerciële, aan BTW onderworpen diensten?

58. Ook dit is een feitelijke vraag, die niet door het Hof kan worden beantwoord, en dienaangaande is in de onderhavige zaak geen specifiek probleem van uitlegging aan de orde gesteld. Uit het dossier blijkt niet dat commerciële bureaus daadwerkelijk een gelijksoortige dienst bieden als die van de Stichting, hoewel de Nederlandse regering stelt dat dat het geval is. Wanneer het noodzakelijk is om het doel van de aangeboden dienst vast te stellen, zou rekening kunnen worden gehouden met enerzijds de omstandigheid dat de Stichting geen winst beoogt en anderzijds de hoogte en de wijze van berekening van de litigieuze vergoeding.

Conclusie

59. In het licht van bovenstaande overwegingen geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad gestelde vraag als volgt te antwoorden:

„Wanneer een publiekrechtelijk lichaam of een door de lidstaat als instelling van sociale aard erkende organisatie optreedt als bemiddelaar tussen personen die diensten ter zake van kinderopvang vragen en personen die deze diensten

aanbieden, kunnen zijn diensten als bemiddelaar krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g of h, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, alleen van BTW worden vrijgesteld indien:

— onderwerping aan BTW de toegang tot diensten ter zake van kinderopvang zou belemmeren door het verhogen van de kosten daarvan;

— de diensten ter zake van kinderopvang zelf in aanmerking komen voor vrijstelling op grond van dezelfde bepaling(en);

— de diensten ter zake van kinderopvang van dien aard of kwaliteit zijn dat diegenen die deze diensten vragen daarvan niet verzekerd zouden kunnen zijn indien zij geen gebruik zouden maken van de bemiddelingsdiensten, en

— het hoofddoel van de bemiddelingsdiensten niet erin bestaat, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan BTW zijn onderworpen."