ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 juni 2007 *

In zaak C-434/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 2 december 2005, ingekomen bij het Hof op diezelfde dag, in de procedure

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (rapporteur) en P. Lindh, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 december 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— de Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), vertegenwoordigd door G. C. Bulk, advocaat, en A. van Dongen, adviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en P. van Ginneken als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door E. Mamouna, O. Patsopoulou en S. Trekli, alsmede door K. Georgiadis en S. Spyropoulos als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 maart 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub i, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), gevestigd te Alkmaar (hierna: „Horizon College"), en de Staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van een door laatstgenoemde aan Horizon College opgelegde naheffingsaanslag belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt:

„A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten 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:

[...]

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;

[...]

2. a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

— de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;

— beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

— de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

— de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

b) 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."

Nationale regeling

4 Artikel 11, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) bepaalt:

„1. Onder door ons bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

[...]

o. het verstrekken van:

1. onderwijs, door daartoe bestemde inrichtingen, als is omschreven bij of krachtens de wetten tot regeling van het onderwijs dat krachtens wettelijk voorschrift is onderworpen aan het Rijksschooltoezicht of aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast;

2. bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen onderwijs, waarbij kan worden bepaald, dat de vrijstelling slechts toepassing vindt ten aanzien van ondernemers die met dat onderwijs geen winst beogen;

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

5 Volgens de verwijzingsbeslissing is Horizon College een „onderwijsinstelling".

6 In de loop van de voor het hoofdgeding relevante jaren heeft Horizon College een aantal van zijn leraren ter beschikking gesteld van andere onderwijsinstellingen (hierna: „inlenende instellingen"), waar die leraren werkzaam waren onder verantwoordelijkheid van de inlenende instelling.

7 Voor elke terbeschikkingstelling werd een overeenkomst gesloten tussen Horizon College, de betrokken leraar en de inlenende instelling. Daarin werd bepaald dat de inlenende instelling de taken van de betrokken leraar bepaalde, daarbij rekening houdend met de duur van de terbeschikkingstelling en de functie waarin de leraar bij Horizon College was benoemd. De inlenende instelling was bovendien verantwoordelijk voor de betaling van de wettelijkeaansprakelijkheidsverzekering voor de periode gedurende welke de betrokken leraar haar ter beschikking was gesteld. Het salaris van de leraar werd doorbetaald door Horizon College. De inlenende instelling diende dit salaris zonder opslag te vergoeden aan Horizon College, die geen btw in rekening heeft gebracht.

8 De bevoegde belastinginspecteur heeft Horizon College over het tijdvak 1995 tot en met 1999 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd ten bedrage van 463 828 NLG, welke bedrag na bezwaar van de instelling bij uitspraak van de inspecteur is verminderd tot 299 308 NLG.

9 Horizon College heeft hiertegen beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat het beroep bij uitspraak van 3 november 2003 ongegrond heeft verklaard op grond dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten niet onder de btw-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn vielen.

10 Horizon College heeft daarop cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

11 Van oordeel dat de beslechting van het bij hem aanhangige geding afhing van de uitlegging van de Zesde richtlijn en meer in het bijzonder van het begrip „onderwijs" in artikel 13, A, lid 1, sub i, van die richtlijn, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 13, A, [lid 1, sub i,] van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat het verstrekken van onderwijs mede omvat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling om aldaar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs te verzorgen?

2) Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt: kan het begrip ‚met onderwijs nauw samenhangende diensten' zo worden uitgelegd dat dit mede de hiervoor onder vraag 1 omschreven dienst omvat?

3) Maakt het voor het beantwoorden van voormelde vragen verschil of degene die de leraar ter beschikking stelt zelf ook een onderwijsinstelling is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

12 Met de eerste vraag, gelezen in samenhang met de derde vraag, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bewoordingen „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing" in deze bepaling betrekking hebben op de situatie van een onderwijsinstelling in de zin van dezelfde bepaling die tegen vergoeding een leraar ter beschikking stelt van een inlenende instelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van laatstgenoemde instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt.

13 Horizon College is van mening dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, aangezien de feitelijke overdracht van kennis en vaardigheden, die, ongeacht de juridische structuur waarin die overdracht geschiedt, rechtstreeks plaatsvindt tussen docent en studenten of leerlingen, de kern van de verstrekking van onderwijs vormt. De Griekse en de Nederlandse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen stellen dat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord.

14 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 13, A, van de Zesde richtlijn in btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang voorziet. Deze vrijstelling betreft evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven (zie arresten van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 18; 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 16, en 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 24).

15 Volgens de rechtspraak van het Hof zijn de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 15, en 8 maart 2001, Skandia, C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 23, en arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 15).

16 De bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 43, en 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36). De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arresten van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 42; 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29, en 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 24). Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arrest van 18 november 2004, Temco Europe, C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 17, en op het gebied van universitair onderwijs, arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 47).

17 Artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bevat geen enkele definitie van de in die bepaling bedoelde verschillende vormen van onderwijs.

18 Het is juist dat, zoals Horizon College in wezen stelt, de overdracht van kennis en vaardigheden tussen docent en studenten een bijzonder belangrijk element van de onderwijsactiviteit is.

19 Gelet op de eisen van de in de punten 14 tot en met 16 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, volstaat het bestaan van die overdracht op zich echter niet om de terbeschikkingstelling van een leraar aan een onderwijsinstelling teneinde onder verantwoordelijkheid van die instelling onderwijs te verzorgen, zonder meer als onderwijsactiviteit aan te merken.

20 Zoals de Commissie ter terechtzitting in wezen heeft betoogd, bestaat de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde onderwijsactiviteit immers uit een geheel van elementen die, naast elementen betreffende de relaties die tussen docenten en studenten tot stand komen, ook die omvatten welke het organisatiekader van de betrokken instelling vormen.

21 Zoals in punt 7 van dit arrest is aangegeven, diende volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde detacheringovereenkomst de inlenende instelling de taken van de betrokken leraar te bepalen, rekening houdend met de duur van die terbeschikkingstelling en de functie waarin hij bij Horizon College was benoemd. De inlenende instelling was bovendien verplicht, de docent voor de periode gedurende welke hij haar ter beschikking was gesteld te verzekeren.

22 Onder dergelijke voorwaarden kan de terbeschikkingstelling van een docent aan de inlenende instelling als zodanig dus niet worden aangemerkt als een activiteit die onder het begrip „onderwijs" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn kan vallen. Zoals de Griekse en de Nederlandse regering alsmede de Commissie in wezen stellen, beoogt de tussen Horizon College, de inlenende instelling en de betrokken leraar gesloten overeenkomst hoogstens slechts het door de inlenende instelling verstrekte onderwijs te vergemakkelijken.

23 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door de omstandigheid waarop de derde vraag van de verwijzende rechter betrekking heeft, te weten dat de instelling die de

leraar ter beschikking stelt, evenals de inlenende instelling, zelf een onderwijsinstelling is in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn. Indien een bepaalde handeling niet uit zichzelf onder het begrip „onderwijs" valt, kan het feit dat zij wordt verricht door een publiekrechtelijk lichaam met een educatief doel of door een andere organisatie die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend, hierin immers geen wijziging brengen.

24 Derhalve moet op de eerste vraag, gelezen in samenhang met de derde vraag, worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bewoordingen „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing" geen betrekking hebben op het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling in de zin van deze bepaling, waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, zelfs al is de ter beschikking stellende instelling zelf een publiekrechtelijk lichaam met een educatief doel of een andere organisatie die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend.

Tweede vraag

25 Met zijn tweede vraag, gelezen in samenhang met de derde vraag, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen, door een onderwijsinstelling in de zin van deze bepaling, van een leraar aan een inlenende instelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van laatstbedoelde instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, als met onderwijs „nauw samenhangende" diensten in de zin van diezelfde bepaling kan worden vrijgesteld van btw.

26 Blijkens de verwijzingsbeslissing wordt deze vraag gesteld met het oog op een situatie waarin de inlenende instelling voor die terbeschikkingstelling aan de uitlenende instelling een vergoeding betaalt waarvan het bedrag gelijk is aan het salaris dat laatstgenoemde instelling aan de betrokken leraar betaalt.

27 Artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bevat geen omschrijving van het begrip diensten die „nauw samenhangen" met het onderwijs (zie, wat universitair onderwijs betreft, arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 46). Reeds uit de bewoordingen van deze bepaling volgt evenwel dat zij geen betrekking heeft op diensten en goederenleveringen die geen verband houden met „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing".

28 Diensten en goederenleveringen kunnen alleen worden aangemerkt als „nauw samenhangend" met het onderwijs, waardoor zij op grond van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn hetzelfde fiscale lot delen, wanneer zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij dat onderwijs, dat de hoofdprestatie vormt (zie, mutatis mutandis, arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punten 27-30; arresten Dornier, reeds aangehaald, punten 34 en 35, en Ygeia, reeds aangehaald, punten 17 en 18).

29 Blijkens de rechtspraak van het Hof kan een prestatie als nevenprestatie bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij geen doel op zich is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht (zie in die zin met name arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24; arresten CPP, reeds aangehaald, punt 30; Dornier, reeds aangehaald, punt 34, en Ygeia, reeds aangehaald, punt 19).

30 Zoals Horizon College en de Commissie in wezen stellen, vormt de terbeschikkingstelling, door een onderwijsinstelling, van een leraar aan een andere onderwijsinstelling om onder verantwoordelijkheid van laatstbedoelde onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs te verzorgen, een handeling die in beginsel kan worden aangemerkt als een dienst die nauw samenhangt met het onderwijs. Bij een tijdelijk tekort aan docenten in bepaalde onderwijsinstellingen kan de terbeschikkingstelling daaraan van gekwalificeerde docenten van andere onderwijsinstellingen immers betekenen dat het door de inlenende instellingen verstrekte onderwijs voor studenten onder optimale omstandigheden verloopt.

31 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de door de Griekse en de Nederlandse regering aangevoerde omstandigheid dat de terbeschikkingstelling van de betrokken leraren aan de inlenende instellingen plaatsvindt zonder dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen Horizon College en de studenten van laatstgenoemde instellingen. Evenmin wordt deze conclusie beïnvloed door het door de Nederlandse regering aangevoerde feit dat de terbeschikkingstelling van leraren een handeling is die losstaat van het onderwijs dat Horizon College voor eigen rekening verzorgt.

32 Om het door de inlenende instellingen verstrekte onderwijs voor de studenten onder optimale omstandigheden te kunnen laten verlopen, is het immers niet nodig dat de met dat onderwijs nauw samenhangende diensten rechtstreeks aan die studenten worden verleend. Dat er eventueel geen nauw verband bestaat tussen de hoofdactiviteit van de instelling die docenten ter beschikking stelt en haar secundaire activiteit bestaande in met het onderwijs nauw samenhangende diensten, is voorts in beginsel irrelevant.

33 Voor de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling geldt echter een aantal voorwaarden, die uit dat artikel zelf voortvloeien.

34 In de eerste plaats moet zowel de hoofdactiviteit van het verzorgen van onderwijs als de daarmee nauw samenhangende goederenlevering of dienstverrichting geschieden door een van de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn genoemde lichamen.

35 Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn volgt immers reeds dat, om de terbeschikkingstelling van leraren aan inlenende instellingen krachtens die bepaling te kunnen vrijstellen, de handeling moet worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam met een educatief doel of door een andere organisatie die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend. Zoals uit de verwijzingsbeslissing en in het bijzonder de derde vraagt volgt, wordt in het hoofdgeding aan die voorwaarde voldaan.

36 Voorts volgt uit artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, van de Zesde richtlijn dat ook de hoofdactiviteit waarmee de betrokken levering van goederen of verrichting van diensten nauw samenhangt, een vrijgestelde handeling moet zijn, wil zij niet worden uitgesloten van de vrijstelling voorzien in onder meer artikel 13, A, lid 1, sub i (zie arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punt 22).

37 Opgemerkt zij in dit verband dat volgens de bewoordingen van de verwijzingsbeslissing de inlenende instellingen zelf „onderwijsinstellingen als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn" zijn.

38 In de tweede plaats volgt eveneens uit artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, van de Zesde richtlijn dat diensten en goederenleveringen die nauw samenhangen met

de hoofdactiviteiten die onder meer in artikel 13, A, lid 1, sub i, worden bedoeld, alleen voor de vrijstelling in aanmerking kunnen komen indien zij onontbeerlijk zijn voor het verrichten van die vrijgestelde handelingen (zie eveneens in die zin reeds aangehaalde arresten Commissie/Duitsland, punt 48; Ygeia, punt 26, en Stichting Kinderopvang Enschede, punt 25).

39 Om aldus te worden aangemerkt moet de tijdelijke terbeschikkingstelling van leraren zoals in het hoofdgeding aan de orde is, van zodanige aard of kwaliteit zijn dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instellingen verzorgde en dus aan hun studenten verstrekte onderwijs (zie, mutatis mutandis, arrest Stichting Kinderopvang Enschede, reeds aangehaald, punten 27, 28 en 30).

40 Zoals de Nederlandse regering heeft gesteld, kan niet worden uitgesloten dat er commerciële uitzendbureaus bestaan waarvan de diensten niet zijn vrijgesteld en die zich onder meer bezighouden met het uitlenen van onderwijzend personeel aan scholen of universiteiten. Om als onontbeerlijk voor het door de inlenende instellingen verstrekte onderwijs te worden beschouwd, moet de terbeschikkingstelling van docenten door Horizon College in het hoofdgeding — bijvoorbeeld wegens de kwalificaties van het betrokken personeel of de flexibiliteit van de voorwaarden van hun terbeschikkingstelling — zodanig zijn dat hetzelfde niveau en dezelfde kwaliteit onderwijs niet kunnen worden verzekerd door louter een beroep te doen op dergelijke uitzendbureaus.

41 Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle concrete elementen van het bij hem aanhangig geding, uit te maken of de door Horizon College geleverde prestaties al dan niet onontbeerlijk zijn.

42 In de derde plaats zijn diensten en leveringen van goederen op grond van artikel 13, A, lid 2, sub b, tweede streepje, van de Zesde richtlijn uitgesloten van de vrijstelling

voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub i, indien zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de btw zijn onderworpen.

43 Deze uitsluiting vormt een specifieke uitdrukking van het beginsel van fiscale neutraliteit dat zich er met name tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (zie arrest van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 20, en arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 32).

44 In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter om vast te stellen of de terbeschikkingstelling door Horizon College van een aantal van zijn docenten aan andere onderwijsinstellingen er in hoofdzaak toe heeft gestrekt, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van een handeling die verricht wordt in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die aan de btw zijn onderworpen, zoals commerciële uitzendbureaus. In dit verband volstaat het feit dat een instelling voor een dergelijke terbeschikkingstelling een vergoeding ontvangt die gelijk is aan het salaris dat zij de aldus ter beschikking gestelde docenten betaalt, op zich niet om te bewijzen dat die handeling niet ertoe strekt, extra opbrengsten te verschaffen.

45 Ten slotte zij opgemerkt dat artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de lidstaten de bevoegdheid geeft om de verlening van de onder meer in artikel 13, A, lid 1, sub i, bedoelde vrijstelling aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk te stellen van een of meer van de voorwaarden genoemd in artikel 13, A, lid 2, sub a. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of in Nederland van die bevoegdheid gebruik is gemaakt en, zo ja, of die voorwaarden in het hoofdgeding van toepassing zijn.

46 Derhalve moet op de tweede en de derde vraag, gelezen in onderlinge samenhang, worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub i, juncto lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, een van btw vrijgestelde handeling kan vormen, voor zover het diensten betreft die „nauw samenhangen" met het onderwijs in de zin van deze bepaling, indien die terbeschikkingstelling een middel is om het als hoofdprestatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen, evenwel op voorwaarde dat, hetgeen de nationale rechter moet nagaan:

— zowel die hoofdprestatie als de daarmee nauw samenhangende terbeschikkingstelling wordt verricht door de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde lichamen, in voorkomend geval rekening houdend met de voorwaarden die de betrokken lidstaat krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van die richtlijn eventueel heeft gesteld,

— die terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde en dus aan haar studenten verstrekte onderwijs, en

— die terbeschikkingstelling niet in hoofdzaak ertoe strekt, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van een handeling die verricht wordt in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die aan de btw zijn onderworpen.

Derde vraag

47 Zoals uit de punten 12, 23 tot en met 25, 34 en 35 van dit arrest blijkt, maakt het antwoord op de derde vraag integrerend deel uit van het onderzoek van de eerste twee vragen en van de daarop gegeven antwoorden. Bijgevolg behoeft de derde vraag niet afzonderlijk te worden beantwoord.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 13, A, lid 1, sub i, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de bewoordingen „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing" geen betrekking hebben op het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling in de zin van deze bepaling, waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, zelfs al is de ter beschikking stellende instelling zelf een publiekrechtelijk lichaam met een educatief doel of een andere organisatie die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend.**

2) **Artikel 13, A, lid 1, sub i, juncto lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt, een van belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde handeling kan vormen, voor zover het diensten betreft die „nauw samenhangen" met het onderwijs in de zin van deze bepaling, indien die terbeschikkingstelling een middel is om het als hoofdprestatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen, evenwel op voorwaarde dat, hetgeen de nationale rechter moet nagaan:**

— **zowel die hoofdprestatie als de daarmee nauw samenhangende terbeschikkingstelling wordt verricht door de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde lichamen, in voorkomend geval rekening houdend met de voorwaarden die de betrokken lidstaat krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van die richtlijn eventueel heeft gesteld,**

— **die terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde en dus aan haar studenten verstrekte onderwijs, en**

— **die terbeschikkingstelling niet in hoofdzaak ertoe strekt, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van een handeling die verricht wordt in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.**

ondertekeningen