ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

9 februari 2006 *

In zaak C-415/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 24 september 2004, ingekomen bij het Hof op dezelfde dag, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Stichting Kinderopvang Enschede,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Stichting Kinderopvang Enschede, vertegenwoordigd door W. Rouwenhorst, belastingadviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. ten Dam 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 15 september 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub g tot en met 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 Kinderopvang Enschede (hierna: „Stichting") en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van de teruggave van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die de Stichting tijdens de periode 1 januari tot en met 31 maart 1998 heeft voldaan.

Toepasselijke bepalingen

Communautaire regelgeving

3 Artikel 13, A, leden 1, sub g tot en met i, en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„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:

[...]

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;

[...]

2. a) [...]

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."

De nationale regelgeving

4 Artikel 11, lid 1, sub f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (*Stb.* 1968, 329), in de versie die van toepassing is op het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar (hierna: „wet van 1968"), bepaalt het volgende:

„Artikel 11

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

[...]

f. de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen."

5 Artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 van 12 augustus 1968 (*Stb.* 1968, 423), in de versie die van toepassing is op het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar (hierna: „uitvoeringsbesluit"), bepaalt het volgende:

„Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet [van 1968], worden aangewezen de leveringen en diensten, genoemd in de bij dit besluit behorende bijlage B."

6 Bijlage B, sub b, punt 6, bij het uitvoeringsbesluit vermeldt onder meer:

„De leveringen en diensten als bedoeld in artikel 7 van het besluit, die als zodanig worden verricht door de hierna genoemde instellingen, indien zij geen winst beogen:

[...]

6. instellingen voor kinderopvang en scholen voor langdurig zieke kinderen."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

7 De Stichting is een niet-winstbeogende instelling die op diverse locaties opvang van niet-schoolgaande kinderen en buitenschoolse opvang van schoolgaande kinderen verzorgt. Daarnaast houdt zij een bestand bij van gastouders die, nadat zij door deze

instelling zijn gescreend, bij hen thuis kinderen opvangen. De gastouders kunnen op kosten van de Stichting een cursus volgen. De ouders die ervoor kiezen hun kind bij een gastouder te laten opvangen, worden door de Stichting in contact gebracht met de gastouders op haar lijst die het meest aan hun wensen voldoen. De Stichting bemiddelt vervolgens bij het sluiten van een schriftelijke overeenkomst tussen de vraagouders en de gastouders. Indien na verloop van tijd een der partijen de overeenkomst niet wenst voor te zetten of de voorwaarden daarvan niet in acht worden genomen, kunnen de vraagouders opnieuw gebruikmaken van de diensten van de Stichting. De Stichting stelt zich niet aansprakelijk voor schade als gevolg van het niet-nakomen van de overeenkomst. Evenmin garandeert zij dat in de gevraagde uren naar gastouderopvang daadwerkelijk wordt voorzien.

8 In de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode bracht de Stichting voor de door haar verleende diensten de vraagouders een bedrag van 3,45 NLG per kind in rekening voor elk uur dat gebruik werd gemaakt van de diensten van een gastouder. De ouders betaalden bovendien aan de gastouders een bedrag van 5 NLG per kind per uur.

9 De Stichting heeft uit hoofde van deze dienstverrichtingen over het tijdvak 1 januari tot en met 31 maart 1998 een bedrag van 6 424 NLG aan BTW op aangifte voldaan. Zij heeft echter bij de bevoegde Inspecteur een bezwaarschrift ingediend en verzocht om teruggaaf van deze belasting met het betoog dat haar diensten op de voet van artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 juncto artikel 7, lid 1, van het uitvoeringsbesluit en bijlage B, sub b, punt 6, bij dit besluit, zijn vrijgesteld van BTW. Dit bezwaar is door de Inspecteur afgewezen.

10 De Stichting heeft tegen deze afwijzende beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Arnhem, dat haar bij arrest van 9 april 2001 in het gelijk heeft

gesteld. Tegen dit arrest is door de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

11 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 [in het verwijzingsarrest] 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?"

De prejudiciële vraag

12 De verwijzende rechter wenst met zijn vraag in wezen te vernemen of diensten als die van de stichting, bestaande in de bemiddeling tussen ouders die kinderopvang zoeken en gastouders, van BTW zijn vrijgesteld als diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid, bescherming van kinderen en jongeren en/of onderwijs aan kinderen of jongeren.

13 Allereerst zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn eng moeten worden uitgelegd omdat zij afwijken van het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie onder meer arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29, en 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 15). Deze vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie onder meer arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 21, en arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 15).

14 Bovendien wordt met artikel 13, A, van de Zesde richtlijn beoogd om bepaalde activiteiten van algemeen belang van BTW vrij te stellen. Deze bepaling sluit evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang uit van de toepassing van BTW, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven (arrest van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 60, en arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 16).

15 De bemiddelde diensten van de Stichting kunnen slechts worden vrijgesteld op de voet van artikel 13, A, lid 1, sub g tot en met i, van de Zesde richtlijn indien zij nauw samenhangen met een van de in deze bepalingen gedefinieerde activiteiten.

16 Allereerst moet dus worden nagegaan of de kinderopvang door gastouders waarop de bemiddelende diensten van de Stichting betrekking hebben, kan vallen onder een van de in artikel 13, A, lid 1, sub g tot en met i, van de Zesde richtlijn genoemde activiteiten, te weten respectievelijk maatschappelijk werk en sociale zekerheid, bescherming van kinderen en jongeren dan wel onderwijs aan kinderen of jongeren.

17 Niet wordt betwist dat de kinderopvang door gastouders kan worden aangemerkt als een dienst op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid alsmede bescherming van kinderen en jongeren in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn.

18 De Nederlandse regering is echter van mening dat kinderopvang geen dienst is die behoort tot het terrein van onderwijs aan kinderen of jongeren, zodat haars inziens voormeld lid 1, sub i, niet in aanmerking kan worden genomen voor de beslechting van een geschil als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde.

19 In dat verband moet worden vastgesteld dat het Hof aan de hand van de informatie waarover het beschikt, niet met zekerheid kan vaststellen of de kinderopvang door gastouders mede onderwijs omvat. Gelet op de in punt 17 van het onderhavige arrest uiteengezette overwegingen, is het niet nodig om over deze vraag uitspraak te doen.

20 De kinderopvang door gastouders kan dus minstens onder de twee in artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn genoemde categorieën vallen.

21 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat tussen partijen in het hoofdgeding in confesso is dat de Stichting een door de betrokken lidstaat erkende organisatie in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn is. De Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen achten het noodzakelijk, dat de gastouders eveneens aan dit criterium voldoen. Zij betogen in dit verband dat de bemiddelende diensten van de Stichting niet voor vrijstelling in

aanmerking kunnen komen wanneer de dienst waarmee zij nauw samenhangen niet eveneens voldoet aan alle noodzakelijke voorwaarden om voor de vrijstelling in aanmerking te komen.

22 De Nederlandse regering verwijst in dit opzicht terecht naar de bewoordingen van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, volgens welke „[v]an vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n [...] diensten en leveringen van goederen [zijn] uitgesloten indien [...] zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen". Uit deze bepalingen volgt immers dat ook de hoofdactiviteit waarmee de betrokken levering van goederen of diensten nauw samenhangt, een vrijgestelde handeling moet zijn. In het hoofdgeding veronderstelt de vrijstelling van de diensten die door de Stichting worden verricht als bemiddelaar tussen de vraagouders en de gastouders dus dat de door deze laatsten verzorgde kinderopvang zelf van BTW is vrijgesteld.

23 Gezien het feit dat de gastouders zelfstandige personen zijn die niet als publiekrechtelijke lichamen kunnen worden beschouwd, kunnen diensten ter zake van kinderopvang slechts worden vrijgesteld van BTW op de voet van artikel 13, A, lid 1, sub g of h, van de Zesde richtlijn voor zover zij worden aangeboden door „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend". De nationale autoriteiten beschikken in dit opzicht over een beoordelingsmarge waarvan zij in overeenstemming met het gemeenschapsrecht gebruik moeten maken (zie in die zin arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punten 48-53). Het Hof heeft dienaangaande onder meer geoordeeld dat de uitdrukking „andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend" in artikel 13, A, lid 1, sub g tot en met i, van de Zesde richtlijn, natuurlijke personen die een onderneming exploiteren — in casu een particuliere entiteit die het maken van winst beoogt — niet van de vrijstelling uitsluit" (arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 36). Het is aan de verwijzende rechter om vast te stellen of de door de gastouders verzorgde kinderopvang voldoet aan de in genoemde bepalingen vermelde vrijstellingsvoorwaarden, met name aan het criterium dat de dienstverrichter moet worden erkend als van „sociale aard".

24 In de derde plaats moeten de diensten die de Stichting in haar hoedanigheid van bemiddelaar aanbiedt, nauw samenhangen met de diensten ter zake van kinderopvang om op grond van artikel 13, A, lid 1, sub g tot en met i, van de Zesde richtlijn in aanmerking te komen voor vrijstelling van BTW. De Commissie en de Nederlandse regering bestrijden dat een dergelijke samenhang bestaat, op grond van onder meer het arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811), waarin de mogelijkheid van vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn van onder bezwarende titel verrichte onderzoeksactiviteiten van openbare instellingen voor hoger onderwijs niet is erkend. Het Hof heeft in punt 49 van dit arrest geoordeeld dat het verrichten van dergelijke diensten niet nauw samenhing met het universitair onderwijs, na onder meer, in punt 48 van hetzelfde arrest, te hebben vastgesteld dat „het verrichten van dergelijke projecten, hoewel mogelijk zeer nuttig voor het universitair onderwijs, [...] niet absoluut noodzakelijk [is] om het met dit onderwijs beoogde doel te bereiken".

25 Welke uitlegging ook aan de uitdrukking „nauw samenhangen" in het kader van artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn wordt gegeven, artikel 13, A, lid 2, sub b, van deze richtlijn stelt voor vrijstelling hoe dan ook de voorwaarde dat de betrokken leveringen van goederen of diensten onontbeerlijk moeten zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen (zie in die zin arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 26). Daaruit volgt dat in het hoofdgeding de bemiddelende diensten van de Stichting slechts kunnen worden vrijgesteld wanneer vaststaat dat zij onontbeerlijk zijn voor de diensten ter zake van kinderopvang.

26 De Stichting betoogt dienaangaande dat de vraagouders geen toegang zouden hebben tot de door de gastouders verzorgde kinderopvang zonder gebruik te maken van haar bemiddelende diensten, terwijl de Nederlandse regering en de Commissie aanvoeren dat het contact tussen vraagouders en gastouders tot stand zou kunnen komen langs andere kanalen, zoals advertenties en commerciële bureaus.

27 Zoals de advocaat-generaal in de punten 55 tot en met 57 van zijn conclusie terecht heeft opgemerkt, kan het enkele bijhouden van een lijst van alle personen van wie bekend is dat zij kinderopvang bieden en het ter beschikking stellen daarvan aan de vraagouders, niet als een onontbeerlijke dienst worden aangemerkt. Ingeval daarentegen de activiteiten van de Stichting ter zake van screening en opleiding van de gastouders het mogelijk maken, uitsluitend gastouders te selecteren die bekwaam en betrouwbaar zijn en die waarborgen dat de kinderopvang van hogere kwaliteit is dan die waartoe de vraagouders toegang zouden hebben gehad wanneer zij van de diensten van deze instelling geen gebruik hadden gemaakt, dan zouden deze als onontbeerlijk voor het verzekeren van een goede kinderopvang kunnen worden beschouwd.

28 De verwijzende rechter zal aan de hand van de feiten van het bij hem aanhangig gemaakte geschil moeten nagaan of de dienst inzake kinderopvang waarvan de vraagouders gebruik kunnen maken dankzij de diensten die de Stichting aanbiedt als bemiddelaar tussen deze laatsten en de gastouders, van zodanige aard en kwaliteit is dat het niet mogelijk zou zijn van een gelijkwaardige dienst gebruik te maken zonder een bemiddelende dienst als die welke door de Stichting wordt aangeboden.

29 De Nederlandse regering merkt bovendien, subsidiair, op dat die bemiddelende diensten op grond van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn van de vrijstelling moeten worden uitgesloten omdat zij in hoofdzaak ertoe strekken, de Stichting extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan BTW zijn onderworpen. Omdat het onderzoek van een dergelijk argument in wezen noopt tot het beoordelen van feitelijke vragen, waartoe het Hof in het kader van een prejudiciële verwijzing niet bevoegd is, is het echter aan de nationale rechter om na te gaan of dit argument gegrond is, rekening houdend met alle concrete gegevens van het hoofdgeding.

30 Op de prejudiciële vraag dient derhalve te worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn, juncto lid 2, sub b, van ditzelfde artikel, aldus moet worden uitgelegd dat diensten die door een publiekrechtelijk lichaam of een door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard erkende organisatie worden verricht in de hoedanigheid van bemiddelaar tussen personen die diensten ter zake van kinderopvang zoeken en personen die deze diensten aanbieden, slechts op de voet van die bepalingen kunnen worden vrijgesteld indien:

— de dienst ter zake van kinderopvang zelf aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoet;

— deze dienst van zodanige aard of kwaliteit is dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn zonder een bemiddelende dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is;

— die bemiddelende diensten niet in hoofdzaak ertoe strekken, de dienstverrichter extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan BTW zijn onderworpen.

Kosten

31 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:

Artikel 13, A, lid 1, sub g en 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, juncto lid 2, sub b, van ditzelfde artikel, moet aldus worden uitgelegd dat diensten die door een publiekrechtelijk lichaam of een door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard erkende organisatie worden verricht in de hoedanigheid van bemiddelaar tussen personen die diensten ter zake van kinderopvang zoeken en personen die deze diensten aanbieden, slechts op de voet van die bepalingen kunnen worden vrijgesteld indien:

— **de dienst ter zake van kinderopvang zelf aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoet;**

— **deze dienst van zodanige aard of kwaliteit is dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn zonder een bemiddelende dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is;**

— **die bemiddelende diensten niet in hoofdzaak ertoe strekken, de dienstverrichter extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.**

ondertekeningen