ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

12 maart 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 132, lid 1, onder g) — Vrijstelling voor diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid — Begrip ‚organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend' — Uitzendbureau — Terbeschikkingstelling van gekwalificeerd zorgpersoneel — Uitsluiting van de vrijstelling"

In zaak C-594/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 21 augustus 2013, ingekomen bij het Hof op 21 november 2013, in de procedure

„go fair" Zeitarbeit OHG

tegen

Finanzamt Hamburg-Altona,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe (rapporteur), kamerpresident, J. Malenovský en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 oktober 2014,

gelet op de opmerkingen van:

— „go fair" Zeitarbeit OHG, vertegenwoordigd door L. Gause, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan en N. J. Travers als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener, C. Soulay en B.-R. Killmann als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), en artikel 134, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1, en rectificatie PB 2007, L 335, blz. 60).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een beroep in „Revision" tussen „go fair" Zeitarbeit OHG (hierna: „go fair") en het Finanzamt Hamburg-Altona (belastingdienst) over de heffing van omzetbelasting over door verzoekster verrichte diensten met betrekking tot belastingjaar 2000.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

4 Artikel 10 van deze richtlijn luidt:

„De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever."

5 Hoofdstuk 2 van titel IX van deze richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang". Dat hoofdstuk omvat de artikelen 132 tot en met 134.

6 Ingevolge artikel 132, lid 1, onder g), van deze richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen 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".

7 Artikel 134 van deze richtlijn luidt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, onder b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met aan de [belasting over de toegevoegde waarde; hierna: ‚btw'] onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen."

Duits recht

8 Ingevolge § 4, punt 16, van het Umsatzsteuergesetz (btw-wet), zoals gewijzigd bij de wet van 19 december 2008 (BGBl. 2008 I, blz. 2794; hierna: „UStG"), zijn van btw vrijgesteld:

„diensten die nauw samenhangen met de exploitatie van zorg- en verpleeginstellingen voor lichamelijk, geestelijk of psychisch hulpbehoevenden en die worden verstrekt door

[...]

k) instellingen waarvan in het voorgaande kalenderjaar de zorg- en verpleegkosten in minstens 40 % van de gevallen geheel of grotendeels zijn vergoed door de wettelijke instellingen voor sociale verzekering of sociale bijstand.

De in de eerste volzin bedoelde diensten die zijn verricht door instellingen bedoeld onder b) tot en met k), zijn vrijgesteld voor zover het gaat om diensten waarop, wegens hun aard, de sociaalrechtelijke erkenning, overeenkomst of convenant of de vergoeding betrekking heeft."

9 § 12, lid 1, van het Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (wet tot regeling van de uitzendarbeid; BGBl. 1995 I, blz. 157), zoals gewijzigd bij de wet van 23 december 2002 (BGBl. 2002 I, blz. 4607), bepaalt:

„De overeenkomst tussen het uitzendbureau en de gebruiker moet schriftelijk worden aangegaan. In het document moet het uitzendbureau vermelden of het over de in § 1 bedoelde vergunning beschikt. De gebruiker moet in het document de bijzondere kenmerken vermelden van de door de uitzendkracht te verrichten arbeid, de daarvoor vereiste beroepskwalificaties alsmede de belangrijkste arbeidsvoorwaarden, waaronder het loon, die binnen de onderneming van de gebruiker gelden voor een vergelijkbare werknemer van de gebruiker [...]".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 „go fair" is een vennootschap onder firma naar Duits recht (offene Handelsgesellschaft – OHG) die werknemers ter beschikking stelt overeenkomstig de wet tot regeling van de uitzendarbeid.

11 Als uitzendbureau heeft „go fair" in 2010 door haar tewerkgesteld zorgpersoneel, namelijk geriatrisch verpleegkundigen en zorgverleners, ter beschikking gesteld van klinische of ambulante zorginstellingen in de zin van § 4, punt 16, UStG. De werknemers van „go fair" behoorden organisatorisch tot de betrokken zorginstellingen. In opdracht van deze zorginstellingen verrichtten zij zorgdiensten, zodat tussen deze werknemers en de zorginstellingen een verhouding van ondergeschiktheid bestond. Deze zorginstellingen waren tevens verantwoordelijk voor het hiërarchisch en technisch toezicht op de activiteiten van de uitzendkrachten.

12 Bij beslissing van 18 oktober 2010 betreffende de berekening van de vooruit te betalen btw voor september 2010 heeft het Finanzgericht Hamburg-Altona het normale btw-tarief toegepast op de inkomsten uit de door „go fair" verrichte diensten. Het beroep dat „go fair" tegen deze beslissing had ingesteld, is verworpen door het Finanzgericht Hamburg.

13 Daarop heeft „go fair" beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat heeft vastgesteld dat deze vennootschap niet voldeed aan de voorwaarden van § 4, punt 16, onder k), UStG doordat zij geen zorginstelling voor lichamelijk, geestelijk of psychisch hulpbehoevenden exploiteert, doch uitzendkrachten voor bepaalde duur ter beschikking stelt. Haar inkomsten zijn dus niet op grond van deze bepaling van de omzetbelasting vrijgesteld.

14 Toch was deze rechterlijke instantie van oordeel dat „go fair" diensten heeft verricht „welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid" in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 en dat niet valt uit te sluiten dat deze vennootschap zich rechtstreeks op deze bepaling kan beroepen om in aanmerking te komen voor de daarin voorziene vrijstelling.

15 Daarom heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Betreffende de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112:

a) Kan een lidstaat de beoordelingsmarge waarover hij beschikt bij de erkenning van een organisatie als instelling van sociale aard, aldus uitoefenen dat hij weliswaar personen erkent die hun diensten ten behoeve van socialezekerheids- en verzorgingsfondsen verrichten, maar niet gediplomeerde zorgverleners die hun diensten rechtstreeks ten behoeve van hulpbehoevenden verrichten?

b) Indien gediplomeerde zorgverleners als instelling van sociale aard moeten worden erkend, volgt de erkenning van een uitzendbureau dat gediplomeerde zorgverleners ter beschikking stelt van erkende zorginstellingen (de gebruikers) dan uit de erkenning van het ter beschikking gestelde personeel?

2) Betreffende de uitlegging van artikel 134, onder a), van richtlijn 2006/112:

Is de terbeschikkingstelling van gediplomeerde zorgverleners als handeling welke nauw samenhangt met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, onontbeerlijk voor de dienstverlening door de zorginstelling (de gebruiker) wanneer deze zorginstelling niet zonder dat personeel kan functioneren?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

16 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat gediplomeerd zorgpersoneel dat zijn diensten rechtstreeks ten behoeve van hulpbehoevenden verricht, en/of een uitzendbureau dat dergelijk personeel ter beschikking stelt van instellingen die zijn erkend als van sociale aard, onder het begrip „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van deze bepaling vallen.

17 Van meet af aan zij eraan herinnerd dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten 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. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de

bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van dat artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie arresten Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16; Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22, en Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punten 26 en 27).

18 Volgens de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 geldt de daarin voorziene vrijstelling voor diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, enerzijds, en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend, anderzijds (zie arresten Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 34, en Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 21).

19 Aangaande inzonderheid deze laatste voorwaarde, waarover het gaat in de eerste prejudiciële vraag, is het in beginsel zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend. De lidstaten beschikken daarbij over een beoordelingsbevoegdheid (zie arrest Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26).

20 Uit vaste rechtspraak blijkt evenwel dat de nationale autoriteiten overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking moeten nemen bij de vaststelling van de organisaties die als instellingen van „sociale aard" in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 moeten worden erkend. Hierbij kan worden gedacht aan het bestaan van specifieke bepalingen, ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of om fiscale voorschriften dan wel om voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid, aan het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, aan het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten uitoefenen reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, alsook aan het feit dat de kosten van de betrokken prestaties mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (zie in die zin arresten Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punten 57 en 58; Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 53, en Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 31).

21 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Duitse wetgever uitzendbureaus zoals „go fair" die personeel ter beschikking stellen van zorginstellingen, niet erkend als instellingen van sociale aard in de zin van artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112.

22 In deze context wenst de verwijzende rechter in eerste instantie te vernemen of de erkenning van een organisatie door een lidstaat als instelling van sociale aard, die ingevolge artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 vereist is om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van deze bepaling, ook ziet op het gediplomeerde zorgpersoneel dat zijn diensten rechtstreeks ten behoeve van hulpbehoevenden verstrekt, zonder dat de kosten worden gedragen door socialezekerheidsinstellingen, en of de nationaalrechtelijke beperking dus onverenigbaar is met het Unierecht.

23 Dienaangaande behoeft slechts eraan te worden herinnerd dat overeenkomstig artikel 9 van deze richtlijn als „belastingplichtige" wordt beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Ingevolge artikel 10 van deze richtlijn zijn op grond van deze voorwaarde loontrekkenden en andere personen derhalve van de belastingheffing uitgesloten, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

24 Bijgevolg kan de in artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 voorziene vrijstelling niet rechtstreeks gelden voor het personeel van een uitzendbureau als „go fair".

25 Zoals de Europese Commissie terecht opmerkt, zijn de enige diensten die in de omstandigheden van het hoofdgeding relevant zijn, in geen geval de diensten die de werknemers van „go fair" binnen een verhouding van ondergeschiktheid met de zorginstellingen verrichten ten behoeve van hulp- of zorgbehoevenden, maar de diensten die dat uitzendbureau verricht, zijnde de terbeschikkingstelling van deze werknemers.

26 Hoewel laatstbedoelde vennootschap krachtens de Duitse wetgeving niet is erkend als instelling van sociale aard, wenst de verwijzende rechter niettemin in tweede instantie te vernemen of een dergelijke vennootschap zich, gelet op haar activiteit van terbeschikkingstelling van gekwalificeerde zorgverleners, kan beroepen op artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 teneinde op grond daarvan een recht op erkenning als „instelling van sociale aard" te doen gelden.

27 Aangaande – ten eerste – het begrip „instelling" dat in deze bepaling wordt gebruikt, blijkt uit de rechtspraak dat dit begrip voldoende ruim is om particuliere entiteiten met winstoogmerk te omvatten (zie arrest Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Derhalve kan een vennootschap onder firma, zoals „go fair", als een instelling in de zin van deze bepaling worden beschouwd.

28 Aangaande – ten tweede – de uitdrukking „van sociale aard" dient evenwel te worden vastgesteld dat de terbeschikkingstelling van werknemers als zodanig geen dienst van algemeen belang in de sociale sector vormt. In dit opzicht is van geen belang dat het betrokken personeel zorgpersoneel is en evenmin dat dit personeel ter beschikking wordt gesteld van erkende zorginstellingen.

29 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat noch gediplomeerd zorgpersoneel dat zijn diensten rechtstreeks ten behoeve van hulpbehoevenden verstrekt, noch een uitzendbureau dat dergelijk personeel ter beschikking stelt van instellingen die zijn erkend als van sociale aard, onder het begrip „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van deze bepaling valt.

Tweede vraag

30 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat noch gediplomeerd zorgpersoneel dat zijn diensten rechtstreeks ten behoeve van hulpbehoevenden verstrekt, noch een uitzendbureau dat dergelijk personeel ter beschikking stelt van instellingen die zijn erkend als van sociale aard, onder het begrip „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend" in de zin van deze bepaling valt.

ondertekeningen