CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. COSMAS van 8 juni 1995 *

I — Het geschil

1. In deze zaak wordt het Hof verzocht om uitlegging van artikel 13, A, lid 2, sub a, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn"). [1]

2. Verzoekster in het hoofdgeding, W. Bulthuis-Griffioen (hierna: „verzoekster"), exploiteert sedert augustus 1988 een kinderdagverblijf. In de jaren 1989 en 1990 heeft zij over de opbrengst van de door haar verrichte diensten geen omzetbelasting voldaan. Verzoekster is namelijk van mening, dat ter zake de vrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en sub f, van de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 van toepassing is. Dat artikel voorziet in een vrijstelling van omzetbelasting voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard, onder de voorwaarde dat de ondernemer geen winst beoogt.

3. De Inspecteur der Omzetbelasting was van oordeel, dat aan de voorwaarde van het ontbreken van een winstoogmerk niet was voldaan, zodat verzoekster dus niet voor de vrijstelling in aanmerking kwam, en legde haar een naheffingsaanslag op. Na een vruchteloos bezwaar stelde verzoekster tegen de beslissing van de inspecteur beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam.

Uit de verwijzingsuitspraak blijkt, ten eerste dat tussen partijen in geschil is of verzoekster met de exploitatie van het kinderdagverblijf winst beoogt, en ten tweede dat in geval van een ontkennend antwoord op die vraag tussen partijen niet in geschil is „dat de naheffingsaanslag ten onrechte is opgelegd".

4. Voor de verwijzende rechter voert verzoekster aan, dat ook al beoogt zij uit de exploitatie van het kinderdagverblijf nettoopbrengsten te verkrijgen, die opbrengsten,

* Oorspronkelijke taal: Grieks.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

gezien de exploitatie-structuur [2], lager zijn dan het „functieloon", dat wil zeggen het loon dat zou worden betaald voor soortgelijke arbeid als door verzoekster zelf wordt verricht. Zij beroept zich op een arrest van de Hoge Raad over de toepassing van artikel 11, sub c, van voornoemde wet, waarin — aldus de verwijzingsuitspraak — geen winstoogmerk aanwezig werd geacht, indien de ondernemer geen ruimte wordt gelaten een exploitatieoverschot te behalen dat hoger is dan een zogenoemd functieloon dat met zijn werkzaamheden overeenstemt. De inspecteur van zijn kant erkent, dat de uit de exploitatie van het kinderdagverblijf structureel haalbare opbrengsten lager zijn dan een met de werkzaamheden van verzoekster overeenstemmende beloning. Hij houdt evenwel staande, dat er winst wordt beoogd, indien het streven is gericht op het realiseren van een positief resultaat. Dat is hier het geval, aangezien verzoekster met die opbrengsten in haar levensonderhoud voorziet.

5. Ingevolge de hier in geding zijnde bepaling, met name artikel 11, lid 1, aanhef en sub f, van de Wet op de Omzetbelasting 1968, zijn vrijgesteld van omzetbelasting 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. Deze bepaling is nader uitgewerkt in artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (hierna: „het Besluit"), waarin als zodanig worden aangewezen de in bijlage B van dat Besluit genoemde diensten. De verwijzingsuitspraak vermeldt op dit punt: „In evenbedoelde bijlage, zoals die tot 1 juli 1989 luidde, waren in onderdeel b vermeld — voor zover hier van belang — de leveringen en diensten die door de hierna genoemde instellingen als zodanig worden verricht, indien zij geen winst beogen: 2. kinderkoloniehuizen, kleuterdagverblijven, kinderbewaarplaatsen en buitenscholen. In meerbedoelde bijlage B, zoals die vanaf 1 juli 1989 luidt, zijn in onderdeel b vermeld — voor zover hier van belang — 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." De verwijzende rechter neemt als vaststaande aan, dat het door verzoekster geëxploiteerde kinderdagverblijf een instelling is als hierboven sub 2 en sub 6 bedoeld.

6. Zoals opgemerkt in de verwijzingsuitspraak alsook in de bij het Hof ingediende opmerkingen van verzoekster, van de Nederlandse regering en van de Commissie, is artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 de uitwerking in het Nederlandse recht van de vrijstelling bedoeld in de Zesde richtlijn,

2 — Verzoekster betoogt op dit punt en de verwijzende rechter neemt als vaststaande aan, dat door de capaciteit van de onderneming en de concurrentieverhoudingen geen grotere opbrengst kan worden behaald dan het loon dat verzoekster zou verdienen wanneer zij hetzelfde werk in dienstverband zou uitoefenen.

namelijk artikel 13, A, lid 1, sub g, juncto artikel 13, A, lid 2, sub a.

— Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, in een geval waarin de ondernemer een natuurlijk persoon is die structureel streeft naar een positief resultaat in dier voege dat het bedrag van de opbrengsten het bedrag van de bestede kosten overtreft, doch dit positieve resultaat niet hoger kan zijn dan het bedrag van een redelijk te achten vergoeding voor de door de ondernemer zelf verrichte werkzaamheden?"

Aannemende dat de wetgever aan de voorwaarde van afwezigheid van winstoogmerk voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 dezelfde betekenis heeft willen toekennen als die welke toekomt aan de voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, achtte de verwijzende rechter het noodzakelijk om op grond van artikel 177 van het EG-Verdrag aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag te stellen.

In dit verband zij opgemerkt, dat in de verwijzingsuitspraak als vaststaande wordt aangenomen, dat verzoekster met haar werkzaamheden weliswaar een opbrengst beoogt en ook realiseert, maar dat haar streven, gelet ook op de structuur van de onderneming, niet is gericht op het behalen van een hogere opbrengst dan het loon dat verzoekster zou kunnen bedingen voor de werkzaamheden die zij zelf in het kader van de exploitatie van het kinderdagverblijf verricht.

II — De prejudiciële vraag

7. Het Gerechtshof te Amsterdam, Tweede meervoudige belastingkamer, verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is er sprake van het systematisch beogen van het maken van winst in de zin van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting

Volgens de verwijzingsbeschikking draait het geschil om de vraag, welke betekenis in het geval van verzoekster moet worden gegeven aan het begrip „systematisch het maken van winst beogen", en meer in het bijzonder, of bij het bepalen van de winst rekening gehouden moet worden met een beloning voor de werkzaamheden die verzoekster zelf in het kader van de bedrijfsexploitatie verricht.

III — De relevante wetgeving en rechtspraak

8. Artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten 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 Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend;

(...)"

Artikel 13, A, lid 2, sub a, bepaalt:

„2. a) De Lid-Staten 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.

(...)"

9. Artikel 13, A, voorziet dus onder bepaalde voorwaarden in vrijstellingen voor een aantal economische activiteiten van algemeen belang.

De eerste voorwaarde betreft de aard van de activiteit. Het moet gaan om diensten of leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.

De tweede voorwaarde heeft betrekking op het subject dat die activiteiten verricht. Voor de onder g genoemde activiteiten geldt een vrijstelling, voorzover zij worden verricht door *publiekrechtelijke lichamen* of door *andere organisaties* die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend.

De derde voorwaarde is het ontbreken van een winstoogmerk. Over deze voorwaarde handelt de onderhavige prejudiciële vraag. Artikel 13, A, lid 2, geeft de Lid-Staten de mogelijkheid — waarvan de Nederlandse wetgever gebruik heeft gemaakt — om de vrijstelling afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden, waaronder ook de voorwaarde, dat niet systematisch het maken van winst mag worden beoogd. De gemeenschapswetgever heeft de nationale wetgever daarmee de mogelijkheid willen geven om bepaalde activiteiten van algemeen belang van vrijstelling uit te sluiten, wanneer die activiteiten stelselmatig worden verricht met het oogmerk van het maken van winst, in die zin dat met de betrokken activiteiten duurzaam de verkrijging van inkomsten wordt beoogd.

10. Blijkens de rechtspraak van het Hof moeten de in geding zijnde bepalingen van de Zesde richtlijn als uitzonderingen op de algemene regel, dat economische activiteiten aan belasting zijn onderworpen, eng worden uitgelegd, in dier voege dat zij niet verder gaan dan wat uitdrukkelijk en duidelijk in dat artikel is bepaald. Gelijk het Hof in zijn arrest van 26 maart 1987 [3] heeft benadrukt, „wordt de Zesde richtlijn gekenmerkt door haar algemene werkingssfeer en door het feit dat alle vrijstellingen uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven". In zijn arrest van 15 juni 1989 [4] oordeelde het Hof: „Met betrekking tot de vrijstellingsregeling volgt uit de considerans van de richtlijn (elfde overweging), dat die vrijstellingen autonome communautaire rechtsbegrippen zijn die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden geplaatst." Volgens hetzelfde arrest moeten „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt (...) worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht". [5]

11. Zoals het Hof bovendien verklaarde in zijn arrest van 11 juli 1985 [6], „gelden die vrijstellingen [van artikel 13, A, lid 1, van de richtlijn] weliswaar voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, doch [wordt] in de meeste bepalingen ook aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten".

3 — Zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471, r. o. 19.

4 — Zaak C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr. 1989, blz. 1737, r. o. 11.

5 — R. o. 13.

6 — Zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655, r. o. 13.

De betrokken activiteiten komen derhalve alleen voor vrijstelling in aanmerking, wanneer zij worden verricht door bepaalde subjecten, in het geval bedoeld sub g door „publiekrechtelijke lichamen" of „andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend".

De vraag rijst dus, of verzoekster, die zoals gezegd een kinderdagverblijf exploiteert, beschouwd kan worden als een „andere organisatie" in de zin van de in geding zijnde bepaling van de Zesde richtlijn.

IV — Antwoord op de prejudiciële vraag

12. Voordat de prejudiciële vraag kan worden beantwoord en de verwijzende rechter de nodige uitleggingsgegevens kunnen worden verschaft voor de oplossing van het geschil, moet eerst worden onderzocht, zoals de Commissie in haar opmerkingen heeft gesteld, of verzoekster bij een juiste uitlegging van die bepaling van de Zesde richtlijn kan worden gerekend tot de kring van subjecten die voor de vrijstelling van belasting voor de betrokken verrichtingen in aanmerking komen.

Blijkens de formulering van artikel 13 in zijn geheel bezien, gelden sommige van de daarin geregelde vrijstellingen uitdrukkelijk voor diensten en leveringen van goederen die door een „instelling" of „organisatie" worden verricht.

Zo wordt bij voorbeeld ten aanzien van de vrijstelling voor de sub b bedoelde handelingen gesproken van „publiekrechtelijke lichamen of (...) ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard". Evenzo is de vrijstelling sub i bestemd voor „publiekrechtelijke lichamen (...) of andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend". De sub l en m bedoelde vrijstellingen spreken van „instellingen zonder winstoogmerk", en onder n wordt gesproken van „publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken Lid-Staat worden erkend". Ook onder g en h gaat het om „publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend".

Voor andere vrijgestelde handelingen daarentegen wordt deze term niet gebruikt. Ik doel hier op de vrijstelling sub c, voor diensten in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen, de vrijstelling sub e, voor de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, en de vrijstelling sub j, voor privélessen die particulier door docenten worden gegeven. In die gevallen worden de diensten

of leveringen klaarblijkelijk door natuurlijke personen verricht.

13. Dit contrast in formulering voert tot de conclusie, dat overal waar volgens artikel 13 de vrijgestelde handeling moet worden verricht door een „organisatie of instelling", de vrijstelling geen toepassing vindt wanneer die handeling door een natuurlijk persoon wordt verricht.

Voor deze uitlegging is bevestiging te vinden in de formulering van artikel 13, A, lid 2, sub a, volgens hetwelk de vrijstelling afhankelijk kan worden gesteld van onder meer de voorwaarde, dat eventuele winst „niet mag worden uitgekeerd" en dat „beheer en bestuur van de instellingen in hoofdzaak moeten geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding". Deze voorwaarden lijken moeilijk toepassing te kunnen vinden op natuurlijke personen.

14. Uit het voorgaande blijkt, dat verzoekster niet als „organisatie of instelling" kan worden aangemerkt en dus ratione personae niet onder de werkingssfeer valt van de in artikel 13, A, lid 1, sub g, bedoelde vrijstelling. De opbrengsten uit de door haar verrichte diensten zijn derhalve niet vrijgesteld van omzetbelasting.

15. Ik kom dus tot de conclusie, dat het antwoord op de onderhavige prejudiciële vraag aldus moet luiden, dat een ondernemer die, zoals verzoekster, als natuurlijk persoon de van omzetbelasting vrijgestelde handelingen verricht, niet binnen de personele werkingssfeer valt van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, aangezien die ondernemer niet kan worden aangemerkt als „organisatie" of „instelling" in de zin van die bepaling.

16. Onder voorbehoud van het hiervoor gezegde, zal ik thans op de vraag ingaan, hoe de uitdrukking „systematisch het maken van winst beogen" in het geval van verzoekster moet worden uitgelegd. Zoals gezegd, gaat het in dit geval om de vraag, of er sprake is van het systematisch beogen van winst, indien de betrokken ondernemer niet de mogelijkheid heeft om een hogere opbrengst te realiseren dan het loon dat hij zou kunnen bedingen voor vergelijkbare werkzaamheden als hij in het kader van de exploitatie van de onderneming verricht. Die vraag moet worden beantwoord aan de hand van de enge opvatting van de bepalingen inzake belastingvrijstelling van de Zesde richtlijn, die, zoals ik eerder reeds zei, in de rechtspraak van het Hof wordt gevolgd.

17. Zoals uit de verwijzingsuitspraak, maar ook uit de opmerkingen van verzoekster zelf blijkt, beoogt verzoekster met haar in geding zijnde activiteiten inderdaad inkomsten te

verwerven, zij het dat zij niet meer inkomsten nastreeft dan een met haar werkzaamheden overeenstemmende beloning. Het openstellen van het kinderdagverblijf is voor verzoekster een onderneming die zij drijft om in haar onderhoud te voorzien. Er is hier dus sprake van een duurzaam streven tot het behalen van een positief resultaat. Buiten twijfel staat eveneens, dat verzoekster uit de exploitatie van de onderneming inderdaad een positief resultaat verwerft, in zoverre dat de baten de kosten overtreffen. De onderneming vormt voor verzoekster dus een duurzame bron van inkomsten.

18. Aan deze conclusie doet naar mijn mening niet af het enkele feit, dat het exploitatieoverschot een bepaald bedrag niet te boven gaat of niet te boven kan gaan, een bedrag dat lager, althans niet hoger is dan het loon dat verzoekster voor dezelfde werkzaamheden in het kader van een arbeidsverhouding zou kunnen bedingen. Ook dan blijft er sprake van het nastreven van een positief resultaat, al gaan de ontvangsten de beloning voor de werkzaamheden niet te boven en zijn die ontvangsten juist toereikend voor de voorziening in de dagelijkse levensbehoeften van de ondernemer.

19. Een ondernemer zoals verzoekster, die met de voor eigen rekening verrichte werkzaamheden inkomsten wil verwerven om in zijn levensonderhoud te voorzien, streeft naar mijn mening systematisch naar het maken van winst. De hoogte van de inkomsten maakt hierbij geen verschil. Zelfs wanneer de netto-inkomsten van een beroepsbeoefenaar lager zijn dan hetgeen een andere beroepsbeoefenaar voor dezelfde werkzaamheden in loondienst zou verdienen, kan moeilijk worden beweerd dat die beroepsbeoefenaar niet systematisch streeft naar winst.

Of een winstoogmerk al dan niet aanwezig is, moet uiteraard als omstandigheid van feitelijke aard van geval tot geval door de nationale rechter worden uitgemaakt.

V — Conclusie

20. Gelet op het voorgaande en met de restrictie, dat verzoekster als natuurlijk persoon niet binnen de personele werkingssfeer van de litigieuze bepaling valt, geef ik het Hof in overweging, de door het Gerechtshof te Amsterdam gestelde vraag als volgt te beantwoorden:

„Er is sprake van het systematisch beogen van het maken van winst in de zin van artikel 13, A, lid 2, sub a, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uni-

forme grondslag, in een geval waarin de ondernemer streeft naar een positief resultaat uit de door hem verrichte activiteit, in dier voege dat het bedrag van de verkregen opbrengsten het bedrag van de bestede kosten overtreft, ongeacht de hoogte van die opbrengsten en ook al kan de nagestreefde opbrengst structureel niet hoger zijn dan het bedrag van een redelijk te achten vergoeding voor de door de ondernemer zelf verrichte werkzaamheden."