

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

25 maart 2010 (*)

„Niet-nakoming – Belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 13 en 132 – Publiekrechtelijke lichamen – Hoedanigheid van overheid – Werkzaamheden – Niet aan belasting onderworpen – Vrijstellingen – Sociaal-culturele, gezondheids? en onderwijssector – ‚Euregio’s’ – Bevordering van arbeidsmobiliteit – Ter beschikking stellen van personeel – Bewijslast”

In zaak C-79/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 23 februari 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door C. M. Wissels, D. J. M. de Grave en Y. de Vries als gemachtigden,

verweerder,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Rosas, U. Löhmus, A. Ó Caoimh (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

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

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door een vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te verlenen voor het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids? en de onderwijssector, aan de „euregio’s” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, sub c, 13, 24, lid 1, en 132 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).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

2 Richtlijn 2006/112 heeft met ingang van 1 januari 2007 de bestaande communautaire regelgeving op het gebied van de btw, waaronder 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”), ingetrokken en vervangen.

3 Volgens de bewoordingen van de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 was de herschikking van de Zesde richtlijn noodzakelijk om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel in een herwerkte structuur en formulering te presenteren, zonder, in principe, materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving aan te brengen.

4 Artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn is als volgt verwoord:

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

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Artikel 13 van bedoelde richtlijn regelt het volgende:

„1. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

2. De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132 [...] zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen.”

7 Artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112 is als volgt verwoord:

„Als ‚dienst‘ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

8 Artikel 132, opgenomen in hoofdstuk 2, „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van deze richtlijn, die zelf de titel „Vrijstellingen” draagt, luidt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]

g) 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;

[...]

i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke 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;

[...]

n) bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend;

o) diensten en goederenleveringen door lichamen waarvan de handelingen overeenkomstig sub b, g, [...], i, [...] en n, zijn vrijgesteld, in samenhang met activiteiten die zijn bestemd ter verkrijging van financiële steun en die uitsluitend ten bate van henzelf zijn georganiseerd, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;

[...]

2. Voor de toepassing van lid 1, sub o, kunnen de lidstaten alle nodige beperkingen invoeren, met name ten aanzien van het aantal evenementen of het bedrag van de opbrengsten waarvoor recht op vrijstelling bestaat.”

9 In datzelfde hoofdstuk bepaalt artikel 134 van richtlijn 2006/112 het volgende:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, sub b, g,

[...], i, [...] en n, bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

- a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

Volkenrechtelijke regelgeving

10 Het aanvullend protocol bij de Europese kaderovereenkomst inzake grensoverschrijdende samenwerking tussen territoriale gemeenschappen of autoriteiten, gesloten op 9 november 1995 in het kader van de Raad van Europa, beoogt deze samenwerking in grensgebieden te vergemakkelijken en te ontwikkelen, onder meer door de oprichting, door de territoriale gemeenschappen of autoriteiten, van lichamen voor grensoverschrijdende samenwerking, die doorgaans „euregio's” worden genoemd.

11 Krachtens artikel 4, lid 2, van dit protocol voeren deze lichamen de door de territoriale gemeenschappen of autoriteiten overgedragen bevoegdheden uit in overeenstemming met hun doelstellingen en op de wijze bepaald in het nationale recht.

Nationale regeling

12 Artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), is als volgt verwoord:

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

[...]

c. het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;

[...]

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;

g. 1° gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg alsmede gezondheidskundige verzorging van de mens door psychologen; [...];

2° de diensten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a tot en met e, en h, van het Besluit zorgaanspraken AWBZ, verleend aan personen ten behoeve van wie in een indicatiebesluit op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten is vastgelegd dat ze op de in die onderdelen bedoelde zorg zijn aangewezen, alsmede huishoudelijke verzorging, bedoeld in de Wet maatschappelijke ondersteuning, verleend aan personen ten behoeve van wie ingevolge die wet vaststaat dat ze op die verzorging zijn aangewezen. [...];

[...]

o. het verstrekken van:

1° onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, 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, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, [...];

[...]

2. [...] De nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten, bedoeld in het eerste lid, aanhef, onderde[e] [...] o, onder 1° en 2°, [...] zijn van de vrijstelling uitgesloten:

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

b. wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

13 Bij besluit van 14 maart 2007, „Omzetbelasting, Ter beschikking stellen van personeel” (nr. CPP 2007/347M, *Staatscourant* 2007, 57; hierna: „besluit van 2007”), heeft de staatsecretaris van Financiën de regels vastgesteld die van toepassing zijn op het ter beschikking stellen van personeel in een aantal bijzondere sectoren. Dit besluit is als volgt verwoord:

„1. Inleiding

Dit besluit betreft de toepassing van de wet ten aanzien van het ter beschikking stellen van personeel. Deze dienst is in beginsel onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. In een aantal situaties heb ik aanleiding gevonden goed te keuren dat heffing van omzetbelasting achterwege blijft. Die situaties komen in dit besluit aan de orde. Als heffing van omzetbelasting op grond van dit besluit achterwege blijft, kan ter zake geen aanspraak op aftrek van voorbelasting worden gemaakt.

[...]

2. Algemeen

Onder het ter beschikking stellen van personeel, dat onder verschillende aanduidingen plaatsvindt (o.a. detacheren, uitleenen, ter beschikking stellen), wordt in het kader van dit besluit verstaan de situatie waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt van een ander, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht. Het feit dat een werknemer over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de aan het desbetreffende beroep gekoppelde professionele verantwoordelijkheid, sluit niet uit dat die werknemer onder toezicht of leiding werkzaam kan zijn. [...]

3. Ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector

3.1. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector kan onder de volgende voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven:

- a) Het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer (instelling), die is genoemd in onderdeel b van Bijlage B of door de inspecteur is erkend als instelling van sociale of culturele aard (onderdeel c van Bijlage B).
- b) De terbeschikkingstelling moet structureel van karakter zijn. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst, die de werknemer met de formele werkgever sluit. Deze moet in beginsel voor onbepaalde tijd zijn gesloten. Wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid, dat de intentie van zowel de werkgever als de werknemer er op is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt.
- c) De instelling(en) waar een werknemer daadwerkelijk zijn werkzaamheden zal gaan uitvoeren, moet inhoudelijk betrokken zijn bij de sollicitatieprocedure van die werknemer. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin een werknemer, nadat deze eerst enige tijd alleen ten behoeve van de formele werkgever werkzaam is geweest, voor een deel dan wel de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere instelling ter beschikking wordt gesteld.
- d) De werknemer moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één, in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instelling verrichten. Ook als een werknemer bij meer dan één instelling werkzaam is, kan heffing van omzetbelasting achterwege blijven, als de werknemer structureel bij die andere, in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instellingen werkzaam is. Als een werknemer echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende instellingen zijn werkzaamheden uitvoert, kan heffing van omzetbelasting niet achterwege blijven ter zake van het ter beschikking stellen van die werknemer.
- e) Op de betrokken werknemer moet de CAO van toepassing zijn, die geldt voor de instelling(en) waar die werknemer daadwerkelijk zijn werkzaamheden uitvoert.
- f) De vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeel moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van de betrokken werknemer(s). Het berekenen van een redelijke vergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever, vormt geen belemmering om de heffing van omzetbelasting achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van omzetbelasting.
- g) Bij beëindiging van de relatie tussen degene die het personeel ter beschikking stelt (de uitlener) en degene bij wie dat personeel daadwerkelijk werkzaamheden verricht (de inlener), moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en de tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personen. [...]

De essentie van de hiervóór onder b t/m g vermelde voorwaarden is, dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder g genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeel. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan, doorgaans ook aan de andere (onder b t/m f genoemde) voorwaarden wordt voldaan. [...] [I]n het geval de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van personeel heeft of kan hebben [...] is [...] de kans reëel dat er sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de hiervóór onder g geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor het ter beschikking stellen van personeel omzetbelasting is

verschuldigd.

[...]

4. Ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector

4.1. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector kan onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Die voorwaarden zijn in grote lijnen gelijk aan de voorwaarden die voor de sociaal-culturele sector gelden. De voorwaarden, genoemd in onderdeel 3.1 van dit besluit onder de letters b, c, d, f en g, gelden ook voor het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector. Naast deze voorwaarden gelden nog de volgende voorwaarden:

- a) het personeel moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c of g, van de wet [op de omzetbelasting];
- b) het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer, die met betrekking tot de prestaties waarvoor het betrokken personeel wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, f, g of o, van de wet [op de omzetbelasting];
- c) op de betrokken werknemer moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing zijn, die geldt voor instelling(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, f, g of o, van de wet [op de omzetbelasting].

Voor de essentie en reikwijdte van de hiervóór bedoelde en genoemde voorwaarden wordt verwezen naar de laatste alinea van onderdeel van onderdeel 3.1 van dit beleidsbesluit.

[...]

5. Ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector

Het tegen vergoeding detacheren van onderwijspersoneel is een dienst die belast is met omzetbelasting. In enkele situaties kan de heffing van omzetbelasting voor het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector echter achterwege blijven. Dat is mogelijk als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. [...]

5.1. Ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel

Het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs kan onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Die voorwaarden zijn in grote lijnen gelijk aan die welke gelden voor het zonder berekening van omzetbelasting ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector. Zo gelden de voorwaarden, genoemd in onderdeel 3.1 van dit besluit onder de letters b, c, d, f en g, ook voor het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen voor wetenschappelijk onderwijs. Naast deze voorwaarden gelden nog de volgende voorwaarden:

- a) het personeel moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet [op de omzetbelasting];

- b) het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer, die met betrekking tot de prestaties waarvoor de betrokken personeel wordt ingezet, een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet [op de omzetbelasting];
- c) op de betrokken werknemer moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing te zijn, die geldt voor instelling(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet [op de omzetbelasting]. [...]

5.2. Werkzaamheden onderwijspersoneel voor vakbondsorganisatie

[...] Onderwijsinstellingen die vervangend personeel inschakelen voor het personeel dat tijdelijk werkzaamheden uitvoert voor een vakbondsorganisatie, hebben recht op een vergoeding van de kosten van dat vervangende personeel. In deze situatie is de onderwijsinstelling geen omzetbelasting verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangt in verband met het (tijdelijk) aantrekken van vervangend personeel. Dit geldt niet als een onderwijsorganisatie de vergoeding ontvangt onafhankelijk van de omstandigheid of een personeelslid (tijdelijk) wordt vervangen. In dat geval is de betrokken onderwijsinstelling over de ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd.

6. Ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan ,euregio's'

Om grensoverschrijdende samenwerking op regionaal gebied te bevorderen is door de [Europese Unie] een kaderovereenkomst vastgesteld. Op basis van deze kaderovereenkomst heeft Nederland met België en Duitsland afspraken gemaakt om tot samenwerking te komen. [...]

Op dit moment zijn er meerdere gestructureerde vormen van samenwerking. De activiteiten van deze samenwerkingsverbanden (verder te noemen: ,euregio's') betreffen onder meer toerisme, recreatie, economie, verkeer, cultuur en welzijn. [...] De organisatie en de structuur van de euregio's is divers. Sommige euregio's zijn informeel van aard. Enkele andere euregio's zijn privaatrechtelijk vorm gegeven. De andere euregio's zijn publiekrechtelijk georganiseerd of hebben het voornemen zich zo te organiseren.

Een grensoverschrijdend openbaar lichaam kan, als publiekrechtelijk rechtspersoon, ambtenaren aanstellen dan wel personeel op privaatrechtelijke basis in dienst nemen. Daarbij geldt als hoofdregel dat op het personeel de rechtspositie van toepassing is van het land waar het openbaar lichaam is gevestigd. Voor Nederlands personeel in dienst van een euregio met een zetel in België of Duitsland levert dat problemen op van rechtspositionele aard (sociale zekerheid naar Belgisch of Duits recht, breuk in pensioenopbouw e.d.). Deze rechtspositionele problematiek wordt nu nog opgelost door middel van terbeschikkingstelling van personeel.

Ik keur goed dat de hiervoor omschreven situaties buiten de heffing van omzetbelasting blijven bij het ter beschikking stellen van personeel. Dat kan op voorwaarde dat de terbeschikkingstelling een structureel karakter heeft en de betrokken euregio in materiële zin als werkgever optreedt. Aan deze voorwaarden wordt voldaan als:

- a) de arbeidsovereenkomst met, dan wel de aanstelling door, de formele werkgever voor onbepaalde tijd geldt;
- b) de euregio waar een werknemer dan wel ambtenaar zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, inhoudelijk betrokken is (geweest) bij de sollicitatieprocedure van die persoon;
- c) de werknemer zijn werkzaamheden verricht bij de in de arbeidsovereenkomst c.a. met de formele werkgever te noemen euregio;

d) de vergoeding voor het ter beschikking stellen beperkt blijft tot de brutoloonkosten van de betrokken werknemers casu quo ambtenaren; en

e) de euregio verantwoordelijk is voor de gevolgen van de beëindiging van de relatie tussen het publiekrechtelijke lichaam dat het personeel ter beschikking stelt en de euregio. [...] De hier bedoelde verantwoordelijkheid ziet op de financiële gevolgen voor de euregio van de beëindiging van bedoelde relatie. [...].

[...]

8. Bevordering van arbeidsmobiliteit personeel

8.1. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel publiekrechtelijke lichamen

Publiekrechtelijke lichamen bevorderen in toenemende mate de arbeidsmobiliteit van hun personeel. Dit doen zij door werknemers aan een andere organisatie tegen vergoeding ter beschikking te stellen. Zo kunnen die werknemers daar kennis en ervaring opdoen.

Het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door publiekrechtelijke lichamen die de bevordering van arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van hun personeelsbeleid hanteren, heeft een bijzonder karakter. Daarom keur ik goed dat onder bepaalde voorwaarden de heffing van omzetbelasting terzake achterwege kan blijven. De voorwaarden zijn:

a) De terbeschikkingstelling moet plaats vinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende maatregelen, die gelden voor alle werknemers van het betrokken publiekrechtelijke lichaam.

b) De terbeschikkingstelling moet zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen het publiekrechtelijk lichaam dat het personeel ter beschikking stelt, het betrokken personeelslid en de betrokken inlener. In de schriftelijke overeenkomst moet zijn opgenomen:

1. dat er sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit;

2. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal twaalf maanden zijn.

c) Voorafgaande aan de terbeschikkingstelling moeten de betrokken werknemers tenminste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij het publiekrechtelijke lichaam.

d) Een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. Heffing van omzetbelasting blijft alleen achterwege als het betrokken personeelslid de tweede keer niet aan dezelfde organisatie ter beschikking wordt gesteld.

e) De arbeidsplaats die – tijdelijk – vrijkomt bij het publiekrechtelijke lichaam dat in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit personen ter beschikking stelt, moet in beginsel niet worden 'opgevuld'. [...]

f) Op het publiekrechtelijke lichaam dat personeel ter beschikking stelt in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit moet de verplichting rusten de ter beschikking gestelde personen, als die dat willen, na een bepaalde periode weer in de eigen organisatie te werk te stellen.

g) De vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt te blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid. De berekening van een (overhead)toeslag door het publiekrechtelijk lichaam staat de toepassing van de goedkeuring in de weg.

De heffing van omzetbelasting kan alleen voor de eerste periode van 12 maanden van ter beschikking stellen achterwege blijven. Als na die periode dezelfde partijen een nieuwe overeenkomst sluiten, waarbij het betrokken personeelslid onder dezelfde voorwaarden opnieuw voor een periode van maximaal één jaar ter beschikking wordt gesteld, dan moet omzetbelasting in rekening worden gebracht. Als achteraf blijkt dat een terbeschikkingstelling langer heeft geduurd dan de afgesproken periode van maximum twaalf maanden, dan is de goedkeuring niet van toepassing. In dat geval moet het publiekrechtelijk lichaam over de gehele periode van het ter beschikking stellen (dus ook over de eerste twaalf maanden) omzetbelasting voldoen.

8.2. Bevordering arbeidsmobiliteit onderwijspersoneel

Als personeel ter beschikking wordt gesteld:

- a) in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit,
- b) dat werkzaam is in de onderwijssector (hierna: 'het onderwijspersoneel'),
- c) maar niet in dienst is bij een publiekrechtelijk lichaam

dan keur ik goed dat de heffing van omzetbelasting achterwege blijft als wordt voldaan aan de in onderdeel 8.1 onder a. tot en met g. genoemde voorwaarden.

[...]"

Precontentieuze procedure

14 De Commissie heeft het Koninkrijk der Nederlanden op 23 oktober 2007, onder toepassing van artikel 226 EG, een aanmaningsbrief gezonden waarin zij aangaf dat de bepalingen van het besluit van 2007 onverenigbaar leken te zijn met de artikelen 2, lid 1, sub c, 13, 24 en 132 van richtlijn 2006/112, doordat zij een btw-vrijstelling verleenden voor het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector, alsook aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit.

15 Het Koninkrijk der Nederlanden heeft bij brief van 18 februari 2008 op deze aanmaning geantwoord. Het heeft in zijn antwoord uiteengezet dat artikel 132 van richtlijn 2006/112 en het daarmee te bereiken doel voldoende ruimte bieden om het onderling ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector vrij te stellen van de heffing van btw in de gevallen die zijn beschreven bij dit besluit van 2007. Elke andere uitlegging zou volgens hem leiden tot kostenverhogingen die de toegankelijkheid van de gezondheidszorg en het onderwijs kunnen belemmeren. Aangaande het ter beschikking stellen van personeel aan de „euregio's”, gaf het aan dat er sprake is van een zodanige inbedding in publiekrechtelijke verhoudingen dat het gerechtvaardigd is het standpunt in te nemen dat de betrokken gemeenten en provincies ter zake handelen als overheid.

16 Daar zij met dit antwoord geen genoegen kon nemen, heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden op 27 juni 2008 een met redenen omkleed advies gezonden.

17 Dit heeft bij brief van 28 augustus 2008 op dit advies geantwoord, waarbij het zijn argumenten handhaafde en de Commissie verzocht haar beoordeling te herzien.

18 Daar zij geen genoegen kon nemen met het door deze lidstaat gegeven antwoord, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Het beroep

19 Uit het verzoekschrift van de Commissie volgt dat zij twee grieven tegen het Koninkrijk der Nederlanden aanvoert. De eerste grief is in wezen ontleend aan schending van artikel 132 van richtlijn 2006/112, doordat deze lidstaat het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector heeft vrijgesteld van de heffing van btw. De tweede grief is in wezen ontleend aan schending van artikel 13 van deze richtlijn, doordat deze lidstaat erin heeft voorzien dat het ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit niet onderworpen is aan de btw.

20 Vooraf moet worden opgemerkt dat het Koninkrijk der Nederlanden aangeeft dat het betreurt dat het verzoekschrift van de Commissie slechts een letterlijke herhaling is van hetgeen is aangevoerd in het met redenen omklede advies, zonder rekening te houden met de argumenten die in antwoord op dit advies zijn aangevoerd. Door zo te handelen heeft de Commissie geen recht gedaan aan een van de fundamentele doelstellingen van de precontentieuze procedure, namelijk het afbakenen van het geding met het oog op een mogelijk adiëring van het Hof.

21 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat de precontentieuze procedure van artikel 226 EG tot doel heeft de betrokken lidstaat de gelegenheid te geven aan de krachtens het recht van de Unie op hem rustende verplichtingen te voldoen of nuttig verweer te voeren tegen de door de Commissie geformuleerde grieven. Het regelmatige verloop van de precontentieuze procedure vormt een wezenlijke waarborg, niet enkel ter bescherming van de rechten van de betrokken lidstaat, maar ook om te verzekeren dat in de eventuele procedure voor het Hof het voorwerp van het geding duidelijk is omschreven (zie in die zin onder meer arrest van 13 december 2001, Commissie/Frankrijk, C-1/00, Jurispr. blz. I-9989, punt 53).

22 De precontentieuze procedure heeft dus de volgende drie doelstellingen: de lidstaat de mogelijkheid te bieden de eventuele inbreuk te beëindigen, hem in staat te stellen zijn rechten van de verdediging uit te oefenen en het voorwerp van het geding af te bakenen met het oog op een mogelijke adiëring van het Hof (arrest van 10 december 2002, Commissie/Ierland, C-362/01, Jurispr. blz. I-11433, punt 18).

23 In de onderhavige zaak is niet in geding dat de Commissie het voor het Koninkrijk der Nederlanden niet onmogelijk heeft gemaakt om de beweerde inbreuk te beëindigen en dat zij geen afbreuk heeft gedaan aan zijn rechten van verdediging.

24 Aangaande de omstandigheid dat de Commissie heeft verzuimd om in haar verzoekschrift rekening te houden met de opmerkingen van deze lidstaat in antwoord op het met redenen omklede advies, heeft dit, zelfs gesteld dat dit is bewezen, geen enkele weerslag op de afbakening van het voorwerp van het geding, aangezien, zoals uit punt 17 van het onderhavige arrest volgt, het Koninkrijk der Nederlanden in zijn antwoord op het met redenen omklede advies in wezen de argumenten heeft gehandhaafd die het in antwoord op de aanmaningsbrief heeft aangevoerd (zie naar analogie arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 20).

25 In die omstandigheden moet de gegrondheid van de door de Commissie gestelde niet-nakoming worden onderzocht.

26 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in een niet-

nakomingsprocedure krachtens artikel 226 EG aan de Commissie staat, de gestelde niet-nakoming aan te tonen. Zij moet het Hof immers de informatie verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van deze niet-nakoming, en kan zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden (zie onder meer arresten van 12 september 2000, Commissie/Nederland, C-408/97, Jurispr. blz. I-6417, punt 15, en 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 52).

Eerste grief, inzake schending van artikel 132 van richtlijn 2006/112 op het punt van de vrijstelling van de heffing van btw voor het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids? en de onderwijssector

Argumenten van partijen

27 De Commissie geeft te kennen dat het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele, de gezondheids? en de onderwijssector, daaronder begrepen, wat deze laatste sector betreft, in het kader van de arbeidsmobiliteit, getoetst moet worden aan de artikelen 2, 9 en 24 van richtlijn 2006/112 en dat de in artikel 132, lid 1, sub b, c, g, i en n, voorziene vrijstellingen niet op deze dienstverlening van toepassing zijn.

28 Aangaande het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector, betoogt de Commissie dat dit niet kan worden beschouwd als met het onderwijs „nauw samenhangende” dienstverlening, die krachtens artikel 132, lid 1, sub i, van richtlijn 2006/112 derhalve aan dezelfde fiscale behandeling als de hoofdprestatie is onderworpen. Uit de rechtspraak van het Hof, meer bepaald het arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24), volgt immers dat een prestatie enkel als ondergeschikt aan een hoofdprestatie kan worden beschouwd als zij geen doel op zich vormt, maar een middel om de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden te laten verlopen. Bij de Nederlandse regelgeving lijkt dit niet het geval te zijn. In werkelijkheid is het ter beschikking stellen van personeel de hoofdprestatie en zijn de onderwijsdiensten ondergeschikt. Het doel van het besluit van 2007 wordt overigens aangetoond in de titel ervan: „Ter beschikking stellen van personeel”.

29 Dienaangaande merkt de Commissie op dat, anders dan het geval was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, Jurispr. blz. I-4793), waarin het Hof heeft geoordeeld dat een terbeschikkingstelling van personeel in de onderwijssector als nauw samenhangend met onderwijs kan worden beschouwd, het ter beschikking stellen zoals omschreven in de Nederlandse regelgeving geen betrekking heeft op tijdelijke terbeschikkingstelling, maar blijkt de voorwaarden die bij het besluit van 2007 zijn vastgesteld, structureel is. Ofschoon de in die zaak voorgelegde vraag beperkt was tot de uitvoering van onderwijstaken op tijdelijke basis, reikte de argumentatie van het Hof verder. Uit de motivering van dit arrest volgt dat het structureel ter beschikking stellen van personeel niet valt onder de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 voorziene vrijstellingen, aangezien zowel de structurele aard als de duur van de prestatie, de aard van deze prestatie wijzigen. Daar waar een prestatie die niet structureel en van beperkte duur is als een nevenprestatie kan worden beschouwd, moet een structurele en langdurige prestatie als hoofdprestatie worden beschouwd.

30 Daarnaast merkt de Commissie op dat de tweede voorwaarde die door het Hof is omschreven in het arrest Horizon College, reeds aangehaald, namelijk dat de terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit dient te zijn dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instellingen verzorgde onderwijs, niet in de Nederlandse regelgeving is opgenomen.

31 Volgens de Commissie is deze analyse mutatis mutandis van toepassing op het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele en de gezondheidssector. Wat daarnaast

de specifieke vraag naar het ter beschikking stellen van onderwijspersoneel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit betreft, volgt uit het besluit van 2007 dat deze terbeschikkingstelling in hoofdzaak een instrument is om personele middelen te beheren en niet om een zo goed mogelijke verstrekking van onderwijs te garanderen. Het hoofddoel is dus de bevordering van arbeidsmobiliteit.

32 Het Koninkrijk der Nederlanden licht toe dat in de sociaal-culturele sector, die enkel ziet op „maatschappelijk werk en de sociale zekerheid” in de zin van artikel 132, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112, met uitsluiting van culturele diensten, en in de gezondheids- en de onderwijssector, de instellingen elkaar vaak onderling bijstaan, ook waar het gaat om het invullen van de behoefte aan personeel. Dat kan tijdelijk van aard zijn, zoals in de zaak Horizon College, maar kan ook meer structureel zijn. Dit laatste doet zich vooral voor in situaties waarin twee instellingen gezamenlijk personeel aantrekken. Het voordeel van een dergelijke structurele relatie is dat de werknemer formeel één werkgever heeft, waarmee hij wordt behoed voor de complicaties die voortvloeien uit het gelijktijdig hebben van meerdere arbeidsrelaties.

33 Het Koninkrijk der Nederlanden meent dat de prestaties die bestaan in het ter beschikking stellen van personeel, nauw samenhangen met de daarmee overeenstemmende hoofdprestaties. Zo heeft het Hof in het arrest Horizon College, reeds aangehaald, voor recht verklaard dat de tijdelijke terbeschikkingstelling van personeel van één onderwijsinstelling aan een andere, niet een doel op zich is, maar een middel om te garanderen dat de hoofdprestatie, te weten het verstrekken van onderwijs door de inlenende instelling, onder optimale omstandigheden wordt verricht.

34 Hoewel de Commissie kennelijk meent dat deze redenering niet geldt wanneer het personeel niet tijdelijk maar structureel ter beschikking wordt gesteld, legt zij volgens het Koninkrijk der Nederlanden niet uit in welk opzicht dat structurele karakter de prestaties zodanig wijzigt dat geen sprake meer is van een nevenprestatie, maar van een opzichzelfstaande hoofdprestatie. Het staat evenwel aan de Commissie om het Hof de gegevens te verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of het Koninkrijk der Nederlanden zich inderdaad schuldig heeft gemaakt aan een niet-nakoming. De Commissie heeft echter geen enkel gegeven, rechtens of feitelijk, aangedragen die de stelling kan rechtvaardigen dat het structureel ter beschikking stellen van personeel niet een middel is om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht. Bijgevolg moet het beroep, of op zijn minst dit deel van het beroep, worden verworpen wegens strijd met de motiveringsplicht.

35 Het Koninkrijk der Nederlanden is van mening dat de door het Hof gevolgde redenering in het arrest Horizon College, reeds aangehaald, niet beperkt is tot de tijdelijke terbeschikkingstelling van personeel, maar ook van toepassing is op de structurele terbeschikkingstelling. In dit arrest heeft het Hof geen enkele voorwaarde betreffende de duur van de terbeschikkingstelling van het personeel geformuleerd. Het Hof heeft weliswaar verwezen naar het verzorgen van onderwijs op tijdelijke basis, maar dit is enkel omdat de feiten die in die zaak centraal stonden metterdaad betrekking hadden op tijdelijke terbeschikkingstelling van personeel. Uit dit arrest volgt enkel dat de bij het besluit van 2007 voorziene terbeschikkingstelling, om een nevenprestatie te vormen, een middel moet zijn om te garanderen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht.

36 Het Koninkrijk der Nederlanden meent dat structurele terbeschikkingstelling in de sociaal-culturele, de onderwijs- en de gezondheidssector aan deze voorwaarde voldoet. Zo is bijvoorbeeld een dergelijke terbeschikkingstelling in de onderwijssector een geschikt middel om goede leerkrachten aan te kunnen trekken en deze ook te behouden. Om de continuïteit en daarmee ook de kwaliteit van het geboden onderwijs te garanderen, is het ook van belang dat dezelfde leraar voor een langere periode voor de leerlingen beschikbaar is. Het ligt immers voor de hand dat een

langere periode van terbeschikkingstelling er beter toe bijdraagt dat de hoofdprestatie in optimale omstandigheden wordt verricht dan een terbeschikkingstelling voor een korte periode. De titel van het besluit van 2007 is in dat verband irrelevant nu deze enkel verwijst naar de activiteit waarvoor toepassingsregels ter zake van de btw worden gegeven.

37 Het Koninkrijk der Nederlanden constateert voorts dat de Commissie noch in de onderhavige procedure, noch in de precontentieuze fase, heeft gesteld dat de in het kader van deze grief onderzochte vrijstellingen tot een verstoring van de mededinging kunnen leiden. De Nederlandse autoriteiten hebben in de loop van deze procedure overigens geen enkele klacht of ander signaal ontvangen die erop zou kunnen wijzen dat van een dergelijke verstoring van de mededinging sprake is.

38 Ten slotte merkt het Koninkrijk der Nederlanden op dat de in geding zijnde structurele terbeschikkingstellingen ook onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde hoofdprestaties. Deze vormen van terbeschikkingstelling zijn namelijk van zodanige aard en kwaliteit, dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van de door de betrokken instelling verzorgde hoofdprestatie. De vrijstellingen die zijn voorzien bij het besluit van 2007 voldoen dus aan de voorwaarde van artikel 134 van richtlijn 2006/112 dat de betreffende diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. De Commissie heeft niet gesteld, laat staan aangetoond, dat dit niet het geval is.

Beoordeling door het Hof

39 Met de onderhavige grief stelt de Commissie, volgens de bewoordingen van haar verzoekschrift, dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector, daaronder begrepen, wat deze laatste sector betreft, in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, niet onder de btw-vrijstellingen voorzien bij artikel 132, lid 1, sub b, c, g, i en n, van richtlijn 2006/112 kunnen vallen en dat bedoelde terbeschikkingstelling derhalve krachtens de artikelen 2, lid 1, sub c, 9 en 24, lid 1, van deze richtlijn, aan de heffing van btw moet worden onderworpen.

40 Om de gegrondheid van deze grief aan te tonen, en dus de gestelde niet-nakoming door het Koninkrijk der Nederlanden op dit punt te bewijzen, voert de Commissie enkel het argument aan dat deze gevallen van terbeschikkingstelling van personeel niet kunnen worden beschouwd als vallend onder het begrip „nauw samenhangende” handelingen in de zin van artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112.

41 Hieruit volgt dat de onderhavige, door de Commissie opgeworpen grief enkel betrekking heeft op de vraag of de terbeschikkingstelling van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector, daaronder begrepen, wat deze laatste sector betreft, in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, „nauw samenhangende” handelingen in de zin van de relevante bepalingen van artikel 132, lid 1, vormen.

42 In dat verband moet meteen al worden vastgesteld dat artikel 132, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112, dat door de Commissie ter ondersteuning van haar grief wordt ingeroepen en betrekking heeft op „medische verzorging”, niet het begrip „nauw samenhangende” handeling bevat waarop de Commissie haar grief steunt en dat deze laatste geen enkel argument of specifiek element aanvoert om de relevantie van deze bepaling voor de vaststelling van de gestelde niet-nakoming in het kader van deze grief aan te tonen.

43 Uit artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en de daarop betrekking hebbende rechtspraak volgt dat elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen moet bevatten. Deze

aanduidingen moeten zo duidelijk en nauwkeurig zijn dat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf en dat het petitum op ondubbelzinnige wijze moet zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen (zie arresten van 26 april 2007, Commissie/Finland, C-195/04, Jurispr. blz. I-3351, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 februari 2008, Commissie/Italië, C-412/04, Jurispr. blz. I-619, punt 103).

44 Wat daarnaast artikel 132, lid 1, sub n, van richtlijn 2006/112 betreft, dat eveneens door de Commissie ter ondersteuning van de eerste grief wordt ingeroepen, moet worden opgemerkt dat het Koninkrijk der Nederlanden in zijn verweerschrift heeft gepreciseerd, zonder op dat punt te zijn tegengesproken door de Commissie, dat de sociaal-culturele sector als bedoeld bij het besluit van 2007 moet worden opgevat als enkel verwijzend naar „diensten op het gebied van maatschappelijk werk en sociale zekerheid” in de zin van artikel 132, lid 1, sub g, van deze richtlijn, en niet naar „culturele diensten” in de zin van genoemd lid 1, sub n.

45 In die omstandigheden hoeft voor de beoordeling van de gegrondheid van de eerste grief enkel te worden onderzocht of de Commissie in haar beroep heeft aangetoond dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector, niet onder het begrip „nauw samenhangende” handeling in zin van artikel 132, lid 1, sub b, g en i, van richtlijn 2006/112 valt.

46 Richtlijn 2006/112 kent de btw een zeer ruime werkingssfeer toe, die alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat. Artikel 132 van deze richtlijn stelt een aantal activiteiten evenwel vrij van btw (zie in die zin arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Jurispr. blz. I-7821, punt 15, en 28 januari 2010, Eulitz, C-473/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

47 Volgens de rechtspraak over artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen overeenstemmen met die van artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112, voorziet deze bepaling in btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Deze vrijstelling betreft evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven (zie reeds aangehaalde arresten Horizon College, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Eulitz, punt 26).

48 Uit diezelfde rechtspraak volgt dat de vrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 autonome begrippen van het recht van de Unie zijn, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Horizon College, punt 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Eulitz, punt 25).

49 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. 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. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Horizon College, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Eulitz, punt 27, en arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25).

50 Artikel 132, lid 1, sub b, g, en i, van richtlijn 2006/112 bevat geen definitie van het begrip „nauw samenhangende” handelingen dat daarin voorkomt. Niettemin volgt uit de bewoordingen van de betrokken bepalingen van genoemd artikel 132 dat zij niet gericht zijn op dienstverlening die geen enkel verband houdt met respectievelijk „ziekenhuisverpleging en medische verzorging”, „maatschappelijk werk en de sociale zekerheid” en „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing”. Bijgevolg kunnen dienstverrichtingen enkel als „nauw samenhangend” met deze laatste diensten worden beschouwd wanneer zij daadwerkelijk worden verricht als nevenprestatie bij deze laatste, die de hoofdprestaties vormen (zie in die zin arrest Horizon College, reeds aangehaald, punten 27 en 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Blijkens de rechtspraak 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 reeds aangehaalde arresten Madgett en Baldwin, punt 24, en Horizon College, punt 29, en arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30, en 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 34).

52 Aangaande het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector, heeft het Hof in punt 30 van het arrest Horizon College, reeds aangehaald, geoordeeld dat, zoals de Commissie betoogde in de zaak die tot dat arrest aanleiding heeft gegeven, het feit dat een onderwijsinstelling een leraar aan een andere onderwijsinstelling ter beschikking stelt om onder verantwoordelijkheid van laatstbedoelde onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs te verzorgen, een handeling is die in beginsel kan worden aangemerkt als een „dienst die nauw samenhangt met het onderwijs” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn. 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.

53 In het kader van het onderhavige beroep geeft de Commissie evenwel te kennen dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 in de onderwijssector niet kan worden beschouwd als een dergelijke handeling die „nauw samenhangt” met het onderwijs dat door de inlenende instelling wordt verzorgd, omdat, anders dan het geval was in het arrest Horizon College, reeds aangehaald, deze terbeschikkingstelling, op grond van de in punt 3, lid 1, sub b, van dit besluit voorgeschreven voorwaarden, niet tijdelijk maar structureel van aard moet zijn. In dat geval kan volgens de Commissie het ter beschikking stellen van personeel niet worden beschouwd als een „nevenprestatie” in de zin van de relevante bepalingen van artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112, maar vormt zij integendeel een doel op zich en is zij derhalve op zichzelf een hoofdprestatie. Daar bovendien het besluit van 2007 in de punten 4, lid 1, en 5, lid 1, diezelfde eis van structurele terbeschikkingstelling van personeel in de sociaal-culturele en de gezondheidssector stelt, geldt diezelfde analyse mutatis mutandis voor die gevallen van terbeschikkingstelling.

54 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het arrest Horizon College, reeds aangehaald, weliswaar een geval van tijdelijke terbeschikkingstelling van personeel betreft, maar dat het tijdelijk dan wel structureel ter beschikking stellen van personeel niet op zich bepalend is voor de vraag of dit als een „nauw samenhangende” handeling in de zin van de bepalingen van artikel 132, lid 1, sub b, g en i, van richtlijn 2006/112 kan worden beschouwd. Overeenkomstig de in punt 51 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, en zoals het Hof uitdrukkelijk heeft geoordeeld in de punten 29 en 30 van het arrest Horizon College, reeds aangehaald, hoeft te dien einde enkel te worden onderzocht of bedoelde terbeschikkingstelling geen doel op zich is, maar een middel

om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht.

55 Ter ondersteuning van haar betoog dat het ter beschikking stellen van personeel als bedoeld in het besluit van 2007 in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector niet een dergelijke „nauw samenhangende” handeling is, benadrukt de Commissie enkel de structurele aard van die terbeschikkingstelling, hetgeen volgens haar noodzakelijkerwijs impliceert dat een dergelijke terbeschikkingstelling in geen geval kan worden beschouwd als een nevenprestatie bij een hoofdprestatie.

56 De Commissie voert evenwel geen enkel concreet element aan om aan te tonen in welk opzicht de structurele terbeschikkingstelling van personeel zoals die bij het besluit van 2007 geregeld wordt in de betrokken sectoren, een doel op zich vormt en niet een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht. De Commissie beperkt zich dienaangaande in haar verzoekschrift tot een indicatie dat het erop „lijkt” dat het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector een doel op zich vormt. Overeenkomstig de in punt 26 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak staat het aan haar, de gestelde niet-nakoming aan te tonen, en kan zij zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden.

57 Daarentegen heeft het Koninkrijk der Nederlanden in zijn schriftelijke stukken gedetailleerd uitgelegd waarom volgens hem de structurele terbeschikkingstelling als voorzien bij het besluit van 2007 in de sociaal-culturele, de gezondheids- en de onderwijssector kan garanderen dat de hoofddienst onder optimale omstandigheden wordt verricht. Zoals uit de punten 32 en 36 van het onderhavige arrest volgt, heeft het Koninkrijk der Nederlanden in dat verband meer bepaald benadrukt dat deze terbeschikkingstelling de in deze sectoren werkzame instellingen in staat stelt elkaar onderling bij te staan, ook waar het gaat om het invullen van de behoefte aan personeel, en een goed middel vormt om goede leerkrachten aan te trekken en deze ook te behouden, zodat de continuïteit en daarmee ook de kwaliteit van de diensten op het gebied van maatschappelijk werk en de sociale zekerheid, de gezondheid en het onderwijs worden gewaarborgd. Vastgesteld moet worden dat de Commissie deze uitleg niet heeft weerlegd of zelfs maar heeft trachten te weerleggen in haar memorie van repliek.

58 Stellig heeft de Commissie op het punt van de terbeschikkingstelling van leerkrachten in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, waarvoor specifieke regels zijn opgenomen in het besluit van 2007, in haar verzoekschrift gesteld dat dit in hoofdzaak een instrument is om personele middelen te beheren en niet om een zo goed mogelijke verstrekking van onderwijs te garanderen, zodat de terbeschikkingstelling als de hoofdprestatie moet worden aangemerkt.

59 Vastgesteld moet evenwel worden dat de Commissie ter ondersteuning van die stelling alleen maar opmerkt dat deze doelstelling uit dit besluit „blijkt”, zonder deze stelling te onderbouwen, en meer bepaald zonder uit te leggen in welk opzicht deze terbeschikkingstelling, die tussen onderwijsinstellingen plaatsvindt, niet zodanig kan zijn dat deze verzekert dat het onderwijs onder optimale omstandigheden wordt verzorgd, en dit terwijl het Koninkrijk der Nederlanden met klem benadrukt dat het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector ertoe bijdraagt dat de kwaliteit daarvan wordt gewaarborgd en dat artikel 132, lid 1, sub i, van richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk ziet op handelingen die nauw samenhangen met „beroepsopleiding” of „beroepsherscholing”.

60 De Commissie heeft bijgevolg niet het bewijs geleverd dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 in de betrokken sectoren een doel op zich vormt en niet een middel om de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden te verrichten.

61 Het is juist dat het Hof in de punten 34 tot en met 43 en 46 van het arrest Horizon College, reeds aangehaald, heeft gepreciseerd dat de vrijstelling van het ter beschikking stellen van

personeel als „nauw samenhangende” handeling met in casu onderwijs, in elk geval is onderworpen aan drie voorwaarden, die voor een deel een weerspiegeling zijn van de artikelen 132 en 134 van richtlijn 2006/112, namelijk, in wezen: in de eerste plaats, dat zowel deze hoofdprestatie als de terbeschikkingstelling die daar nauw mee samenhangt, wordt verricht door de in artikel 132, lid 1, sub i, van die richtlijn bedoelde lichamen; in de tweede plaats, dat deze terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instellingen verzorgde en dus aan hun studenten verstrekte onderwijs; en, in de derde plaats, dat een dergelijke terbeschikkingstelling niet in hoofdzaak ertoe strekt extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van een handeling die wordt verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de btw zijn onderworpen.

62 De Commissie heeft echter geen verdere pogingen ondernomen om aan te tonen dat bij het ter beschikking stellen van personeel als voorzien in het besluit van 2007 in de onderwijssector, aan deze drie voorwaarden niet is voldaan. Hoewel de Commissie meent dat deze voorwaarden mutatis mutandis van toepassing zijn op het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele en de gezondheidssector, heeft zij daarnaast evenmin getracht aan te tonen dat ook in die laatste gevallen aan bedoelde voorwaarden niet is voldaan.

63 Het is juist dat de tweede voorwaarde die het Hof heeft geformuleerd in het arrest Horizon College, reeds aangehaald, niet tekstueel voorkomt in het besluit van 2007. Dit enkele feit kan, gelet op de door het Koninkrijk der Nederlanden gegeven toelichtingen die zijn genoemd in punt 57 van het onderhavige arrest, als zodanig echter niet volstaan om aan te tonen dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij die regeling in de betrokken sectoren niet van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder deze dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van de door de inlenende instellingen verzorgde diensten.

64 Uit een en ander volgt dat de eerste grief niet kan slagen.

Tweede grief, inzake schending van artikel 13 van richtlijn 2006/112 op het punt dat het ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit niet aan de btw is onderworpen

Argumenten van partijen

65 De Commissie betoogt dat de publiekrechtelijke lichamen die personeel ter beschikking stellen in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit en aan de „euregio's”, als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt en derhalve niet onder artikel 13 van richtlijn 2006/112 vallen.

66 De Commissie herinnert er in dit verband aan, waarbij zij onder meer steunt op het arrest van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk (C-276/97, Jurispr. blz. I-6251, punt 40), dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen in de eerste plaats afhangt van de wijze waarop de werkzaamheden worden verricht, waarbij de als overheid verrichte werkzaamheden die zijn welke door bedoelde lichamen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als marktdeelnemer verrichten, en dat, overeenkomstig hetgeen is geoordeeld in het arrest van 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, Jurispr. blz. I-11435, punt 21), daarvoor moet worden uitgegaan van een analyse van de in het nationale recht bepaalde voorwaarden voor de uitoefening van de werkzaamheid in kwestie.

67 Volgens de Commissie brengt deze analyse van de Nederlandse regelgeving haar tot de

conclusie dat de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen in de gevallen van terbeschikkingstelling als hier bedoeld, niet strookt met artikel 13 van richtlijn 2006/112. Aangezien de behandeling als niet-belastingplichtige afhangt van de wijze waarop de werkzaamheden worden verricht, betekent het feit dat de verhouding tussen de ter beschikking gestelde ambtenaar en de gemeenten onder de regels van het publiekrecht valt, niet automatisch dat ook deze terbeschikkingstelling door deze gemeenten als overheid wordt verricht. Het grote aantal uitzendbureaus in Europa toont duidelijk aan dat het ter beschikking stellen van personeel ook onder de regels van het privaatrecht valt.

68 Daarnaast geeft de Commissie aan dat zij er „geenszins van overtuigd” is dat met de voorwaarden die het besluit van 2007 stelt voor het niet aan belasting onderwerpen van de terbeschikkingstelling van personeel aan een „euroregio”, mededingingsverstoring kan worden voorkomen. Doordat immers op een segment van de markt voor de terbeschikkingstelling van personeel geen btw wordt toegepast, kan de mededinging worden verstoord, aangezien de rest van de markt daarvoor niet in aanmerking komt. Bovendien volgt uit het arrest *Isle of Wight Council* e.a. (arrest van 16 september 2008, C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punten 63 en 64), dat de aantasting van de potentiële concurrentie ook relevant is.

69 Aangaande, in de eerste plaats, de terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit meent het Koninkrijk der Nederlanden dat de Commissie niet heeft toegelicht waarom deze niet onder artikel 13 van richtlijn 2006/112 valt. Voor het niet aan belastingplicht onderwerpen van deze terbeschikkingstelling gelden evenwel andere voorwaarden dan die welke voor de „euroregio's” van toepassing zijn. Het beroep, of op zijn minst dit deel van het beroep, moet dan ook worden verworpen wegens schending van de motiveringsplicht.

70 Het Koninkrijk der Nederlanden geeft hoe dan ook te kennen dat de in geding zijnde terbeschikkingstelling van personeel als overheid wordt verricht, aangezien de terbeschikkinggestelde ambtenaar in dat kader overheidstaken blijft uitvoeren en het besluit van 2007 deze terbeschikkingstellingen onderwerpt aan specifieke voorwaarden die voor particulieren niet gelden en die ertoe strekken te waarborgen dat enkel de terbeschikkingstellingen die daadwerkelijk zijn bedoeld om een ambtenaar in de gelegenheid te stellen om kennis en ervaring op te doen bij een ander publiekrechtelijk lichaam, als niet-belastingplichtig kunnen worden aangemerkt.

71 Het Koninkrijk der Nederlanden meent bovendien dat de Commissie niet heeft gesteld, laat staan dat zij heeft aangetoond, dat de behandeling als niet-belastingplichtige in kwestie tot een verstoring van de mededinging kan leiden. Deze terbeschikkingstellingen vinden niet plaats om in een vraag naar personeel te voldoen waaraan particuliere marktdeelnemers zoals uitzendbureaus mogelijk zouden kunnen voldoen, aangezien de aanleiding ervoor is het personeel van een publiekrechtelijk lichaam bij een andere organisatie kennis en ervaring te laten opdoen die later door zijn eigen instelling kunnen worden benut.

72 Aangaande, in de tweede plaats, de terbeschikkingstelling van personeel van publiekrechtelijke lichamen aan de „euroregio's”, geeft het Koninkrijk der Nederlanden te kennen dat de Commissie noch aantoonde dat de betrokken werkzaamheden niet als overheid worden verricht, noch dat het niet aan belasting onderwerpen daarvan tot een verstoring van de mededinging leidt. Het beroep dient dus op deze grond te worden verworpen.

73 Het Koninkrijk der Nederlanden meent hoe dan ook dat het ter beschikking stellen van personeel aan de „euroregio's” een werkzaamheid is die als overheid wordt verricht. Overeenkomstig het aanvullend protocol bij de Europese kaderovereenkomst inzake grensoverschrijdende samenwerking tussen territoriale gemeenschappen of autoriteiten, worden nationale ambtenaren met het oog daarop door hun nationale overheden aan een

grensoverschrijdend samenwerkingsverband ter beschikking gesteld om overheidstaken uit te voeren die de nationale autoriteiten aan dat samenwerkingsverband hebben gedelegeerd. Deze terbeschikkingstelling van ambtenaren is dus niet gericht op het invullen van een personeelsbehoefte, maar is een belangrijk middel om invulling te geven aan de samenwerking tussen territoriale gemeenschappen of autoriteiten binnen de „euregio's” en ervoor te zorgen dat zij hun bijdrage kunnen leveren aan de ontwikkeling van de daaraan toevertrouwde publieke taken. Daarenboven gelden voor de terbeschikkingstellingen die niet aan belasting worden onderworpen, juridische voorwaarden die niet op particuliere marktdeelnemers van toepassing zijn.

74 Wat voorts de voorwaarde van geen verstoring van de mededinging betreft, benadrukt het Koninkrijk der Nederlanden dat het besluit van 2007 strikte voorwaarden bevat om deze te voorkomen en dat de betrokken terbeschikkingstelling van personeel niet in concurrentie met particuliere marktdeelnemers, zoals uitzendbureaus, plaatsvindt, aangezien het de terbeschikkingstelling van specifiek personeel door een gemeente aan de „euregio's” betreft met het oog op het actief deelnemen aan de samenwerking daarbinnen. Het aantrekken van nieuw personeel via uitzendbureaus is geen optie om in deze behoefte te voorzien. Aangaande het risico op verstoring van de potentiële mededinging, voert de Commissie geen enkel gegeven, rehtens of feitelijk, aan waaruit blijkt dat de vrijgestelde activiteiten daadwerkelijk of potentieel, in de zin van een reële mogelijkheid, in concurrentie met andere marktdeelnemers worden verricht.

Beoordeling door het Hof

75 Met de onderhavige grief geeft de Commissie te kennen dat het ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, als voorzien bij het besluit van 2007, niet onder de regeling voor behandeling als niet-belastingplichtige van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 valt, nu de terbeschikkingstelling door de publiekrechtelijke lichamen niet „als overheid” wordt verricht in de zin van de eerste alinea van die bepaling en een dergelijke behandeling als niet-belastingplichtige hoe dan ook „leidt tot verstoringen van de mededinging van enige betekenis” in de zin van de tweede alinea van diezelfde bepaling. De publiekrechtelijke lichamen die deze terbeschikkingstellingen verrichten, moeten dus als „belastingplichtigen” in de zin van artikel 9 van deze richtlijn worden aangemerkt, zodat deze terbeschikkingstellingen krachtens de artikelen 2, lid 1, sub c, en 24, lid 1, van deze richtlijn aan de heffing van btw zijn onderworpen.

76 In dat verband moet er om te beginnen aan worden herinnerd dat, zoals volgt uit de opzet en het doel van richtlijn 2006/112, alsook de plaats die artikel 13 van deze richtlijn inneemt in het door de Zesde richtlijn tot stand gebrachte gemeenschappelijke stelsel van btw, in beginsel elke economische activiteit belastbaar is. De diensten die onder bezwarende titel worden verricht, waaronder die welke door de publiekrechtelijke lichamen wordt geleverd, zijn in de regel en overeenkomstig artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 aan btw onderworpen. De artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112 kennen aldus een zeer ruime werkingssfeer toe aan de btw (zie in die zin arrest *Isle of Wight Council e.a.*, reeds aangehaald, punten 25-28 en 38, en arrest van 16 juli 2009, *Commissie/Ierland*, C-554/07, punt 39).

77 In afwijking van deze algemene regel zijn bepaalde werkzaamheden van economische aard evenwel niet aan de btw onderworpen. Een dergelijke afwijking is voorzien in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, krachtens welk de door publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden niet aan deze belasting zijn onderworpen. Zelfs wanneer deze lichamen een dergelijke werkzaamheid als overheid verrichten, moeten zij niettemin krachtens onder meer artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 als belastingplichtigen worden beschouwd, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van

enige betekenis zou leiden (zie in die zin arrest *Isle of Wight Council e.a.*, reeds aangehaald, punten 30 en 31, en arrest van 4 juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 62 en 63).

78 In casu moet dus eerst worden onderzocht of de Commissie heeft bewezen dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit niet wordt verricht door „publiekrechtelijke lichamen [...] als overheid” in de zin van de eerste alinea van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112. Indien dit niet geval is, moet vervolgens worden onderzocht of de Commissie heeft bewezen dat de behandeling van deze lichamen als niet btw-plichtigen „leidt tot verstoringen van de mededinging van enige betekenis” in de zin van de tweede alinea van bedoeld artikel 13, lid 1.

79 Aangaande, in de eerste plaats, artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat deze bepaling slechts van toepassing is indien cumulatief aan twee voorwaarden is voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Isle of Wight Council e.a.*, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Commissie/Ierland, punt 41).

80 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de Commissie in haar beroep niet heeft betwist dat het ter beschikking stellen van personeel als voorzien bij het besluit van 2007 aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit, door „publiekrechtelijke lichamen” in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 wordt verricht.

81 In die omstandigheden moet worden onderzocht of de Commissie heeft bewezen dat deze terbeschikkingstelling door deze publiekrechtelijke lichamen niet „als overheid” in de zin van diezelfde bepaling wordt verricht.

82 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak over artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat inhoudelijk overeenstemt met artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, dat deze bepalingen zien op gevallen waarin de publiekrechtelijke lichamen als subjecten van publiekrecht, in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, handelingen of werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regiem of op basis van overheidsconcessies. Treden deze publiekrechtelijke lichamen daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers op, dan kunnen zij niet worden geacht hun werkzaamheden of handelingen „als overheid” te verrichten (zie onder meer arresten van 17 oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.*, 231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 16, en 8 juni 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, Jurispr. blz. I-4999, punt 24).

83 Vastgesteld moet worden dat de Commissie ter ondersteuning van haar betoog op dit punt, in haar beroep alleen maar deze rechtspraak van het Hof herhaalt, zonder ze toe te passen op de betrokken Nederlandse regelgeving en aan te tonen, of zelfs maar trachten aan te tonen, dat de publiekrechtelijke lichamen die personeel ter beschikking stellen aan de „euregio's” of in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit krachtens het besluit van 2007, onder dezelfde juridische voorwaarden als een particuliere marktdeelnemer optreden in de zin van de rechtspraak van het Hof (zie naar analogie arrest *Commissie/Nederland*, reeds aangehaald, punt 37).

84 De door de Commissie kort aangehaalde omstandigheid dat er in Europa een groot aantal particuliere marktdeelnemers, zoals uitzendbureaus, zijn die in het kader van regels van privaatrecht personeel ter beschikking stellen, is in dat verband irrelevant. Een dergelijke omstandigheid toont immers geenszins aan dat het ter beschikking stellen van personeel aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit als voorzien bij het besluit van

2007, door de betrokken publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden wordt verricht als door die particuliere marktdeelnemers en niet in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regime. Zij bevestigt hooguit dat door dergelijke lichamen „als overheid” verrichte werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd in concurrentie met particulieren die hun werkzaamheden binnen een privaatrechtelijk regime verrichten.

85 Bovendien moet worden opgemerkt dat, zoals volgt uit de punten 70 en 73 van het onderhavige arrest, het Koninkrijk der Nederlanden in zijn schriftelijke stukken gedetailleerd heeft toegelicht en beargumenteerd in welk opzicht het ter beschikking stellen van personeel aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door de betrokken publiekrechtelijke lichamen als overheid wordt verricht.

86 Deze lidstaat heeft in dat verband meer bepaald benadrukt dat het besluit van 2007, zoals blijkt uit de bewoordingen ervan, deze terbeschikkingstellingen van personeel aan specifieke voorwaarden onderwerpt die niet op particulieren van toepassing zijn en die, wat de bevordering van arbeidsmobiliteit betreft, ertoe strekken te waarborgen dat enkel de terbeschikkingstellingen die bedoeld zijn om een ambtenaar in de gelegenheid te stellen om kennis en ervaring op te doen bij een ander publiekrechtelijk lichaam, als niet-belastingplichtig kunnen worden aangemerkt.

87 Het Koninkrijk der Nederlanden heeft eveneens toegelicht dat het ter beschikking stellen van personeel aan de „euregio's” niet gericht is op het invullen van een personeelsbehoefte, maar een belangrijk middel is om invulling te geven aan de samenwerking tussen territoriale gemeenschappen of autoriteiten binnen de „euregio's” en om bij te kunnen dragen tot de ontwikkeling van de daaraan toevertrouwde publieke taken.

88 De Commissie heeft deze toelichtingen, die voor een deel reeds voortvloeien uit de bewoordingen van het besluit van 2007, niet weerlegd of zelfs maar trachten te weerleggen.

89 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Commissie heeft nagelaten het Hof de informatie verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen, of er inderdaad sprake is van de beweerde niet-nakoming ter zake van de voorwaarde dat een werkzaamheid „als overheid” in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 moet worden verricht.

90 Aangaande, in de tweede plaats, artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, moet eraan worden herinnerd dat volgens deze bepaling een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid handelt als „belastingplichtig” moet worden aangemerkt voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot verstoringen van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Beoogd wordt dus het geval waarin de publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met particuliere marktdeelnemers kunnen worden verricht. De doelstelling is, te verzekeren dat deze laatste niet worden benadeeld door het feit dat zij worden belast, en de publiekrechtelijke lichamen niet (zie in die zin arrest *Comune di Carpaneto Piacentino* e.a., reeds aangehaald, punt 22).

91 Het Hof heeft dienaangaande onder meer gepreciseerd dat de verstoringen van de mededinging van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten, zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke markt, en dat deze niet alleen ziet op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is (zie in die zin arrest *Isle of Wight Council* e.a., reeds aangehaald, punten 53 en 65).

92 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de Commissie in haar beroep enkel aangeeft

dat zij er „geenszins van overtuigd” is dat met de voorwaarden die in de Nederlandse regelgeving worden gesteld voor behandeling als niet-belastingplichtige, mededingingsverstoring kan worden voorkomen. Zij voert evenwel geen enkel element ter ondersteuning van die stelling aan, meer bepaald niet om aan te tonen dat de beweerde mogelijke verstoring van de mededinging met de werkzaamheden van particuliere deelnemers, zoals uitzendbureaus, niet zuiver theoretisch, maar reëel is (zie naar analogie arrest van 8 maart 2001, Commissie/Portugal, C-276/98, Jurispr. blz. I-1699, punt 28).

93 Zoals daarentegen uit de punten 71 en 74 van het onderhavige arrest volgt, heeft het Koninkrijk der Nederlanden in zijn schriftelijke stukken gedetailleerd toegelicht en beargumenteerd in welk opzicht het ter beschikking stellen van personeel aan de „euregio's” en in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit zoals geregeld in het besluit van 2007, niet kan worden aangemerkt als werkzaamheden die worden verricht in concurrentie met de werkzaamheden van particuliere marktdeelnemers op het gebied van arbeidsvoorziening. Deze lidstaat geeft in dat verband meer bepaald te kennen dat gelet, in wezen, op de specifieke behoeften waarin moet worden voorzien in het kader van die terbeschikkingstelling, de aanwerving van personeel langs particuliere weg geen optie is. De Commissie heeft deze toelichtingen niet weerlegd of zelfs maar trachten te weerleggen.

94 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Commissie heeft nagelaten het Hof de informatie verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van de beweerde niet-nakoming ter zake van de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een „verstoring van de mededinging van enige betekenis” in de zin van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

95 In die omstandigheden kan de tweede grief niet slagen.

96 Uit een en ander volgt dat het beroep in zijn geheel moet worden verworpen.

Kosten

97 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van het Koninkrijk der Nederlanden in de kosten worden verwezen.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart:

- 1) **Het beroep wordt verworpen.**
- 2) **De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.