

61993J0453

ARREST VAN HET HOF (TWEEDE KAMER) VAN 11 AUGUSTUS 1995. - W. BULTHUIS-GRIFFIOEN TEGEN INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: GERECHTSHOF AMSTERDAM - NEDERLAND. - GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL VAN OMZETBELASTING - ZESDE BTW-RICHTLIJN - VRIJSTELLING - DIENSTEN VAN SOCIALE AARD, VERRICHT DOOR PARTICULIER - GEEN VRIJSTELLING. - ZAAK C-453/93.

Jurisprudentie 1995 bladzijde I-02341

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn ° Strikte uitlegging ° Vrijstelling van diensten, in samenhang met maatschappelijk werk en sociale zekerheid verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend ° Diensten verricht door ondernemer die natuurlijk persoon is ° Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub g)

Samenvatting

De vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, zijn afwijkingen van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De bewoordingen waarin deze vrijstellingen zijn omschreven moeten daarom strikt worden uitgelegd. Om die reden en gelet op het feit, dat sommige van de diverse in artikel 13, A, lid 1, genoemde vrijstellingen, wat de marktdeelnemers betreft die van die vrijstellingen gebruik kunnen maken, uitdrukkelijk verwijst naar het begrip "instelling", terwijl een dergelijke precisering voor andere vrijstellingen ontbreekt, kunnen in het eerste geval alleen rechtspersonen een beroep doen op de vrijstelling, terwijl in het tweede geval ook natuurlijke

personen, onder wie ondernemers, daarvoor in aanmerking kunnen komen.

Een ondernemer die een natuurlijk persoon is, valt daarom niet onder de personele werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de richtlijn, betreffende diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en welke worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend, en kan daarom geen aanspraak maken op een vrijstelling krachtens deze bepaling.

Partijen

In zaak C-453/93,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Gerechtshof te Amsterdam, in het aldaar aanhangig geding tussen

W. Bulthuis-Griffioen

en

Inspecteur der Omzetbelasting,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, 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 ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: F. A. Schockweiler (rapporteur), kamerpresident, G. F. Mancini en G. Hirsch, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° W. Bulthuis-Griffioen, vertegenwoordigd door G. G. M. Kortenaar, belastingadviseur, als gemachtigde,

° de Inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), H. Zuidersma,

° de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van W. Bulthuis-Griffioen, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent-juridisch adviseur bij het Ministerie

van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie ter terechtzitting van 23 maart 1995, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juni 1995, het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij uitspraak van 21 juli 1993, ingekomen ten Hove op 26 november daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te Amsterdam krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen W. Bulthuis-Griffioen en de Inspecteur der Omzetbelasting over de toepassing van een vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), voorzien in artikel 11, lid 1, van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: "wet van 1968").

3 Artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 bepaalt, dat in Nederland van BTW zijn vrijgesteld:

"de door Ons 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 de concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen".

4 Het in deze bepaling gebezigde begrip "leveringen en diensten van sociale aard" wordt gepreciseerd in artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968, dat hiervoor verwijst naar zijn bijlage B. Onderdeel b van deze bijlage noemt verschillende categorieën instellingen waarvan de diensten zijn vrijgesteld van BTW, voor zover zij geen winst beogen. In de tot 1 juli 1989 geldende versie van de bijlage behoorden tot deze instellingen "kinderkoloniehuisen, kleuterdagverblijven, kinderbewaarplaatsen en buitenscholen". In de na die datum geldende versie omvat deze categorie "instellingen voor kinderopvang en scholen voor langdurig zieke kinderen" (punt 6).

5 Bulthuis-Griffioen exploiteert sinds augustus 1988 in Nederland een kinderdagverblijf. Uit dien hoofde wordt zij beschouwd als een aan de BTW onderworpen "ondernemer", in de zin van artikel 7 van de wet van 1968.

6 In 1989 en 1990 behaalde zij een omzet van 41 997 respectievelijk 41 947 HFL. Haar inkomsten overtroffen daarmee de gemaakte kosten. De exploitatiewinst werd Bulthuis-Griffioen uitgekeerd in de vorm van salaris.

7 Bulthuis-Griffioen voldeed geen omzetbelasting op aangifte, omdat zij van mening was, dat de door het kinderdagverblijf aangeboden diensten onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 vielen. De gemaakte winst bedroeg daardoor in 1989 11 926 HFL en in 1990 17 963 HFL. Waren de door het kinderdagverblijf aangeboden diensten echter niet vrijgesteld van omzetbelasting, dan zou de exploitatiewinst slechts 6 371 HFL voor 1989 en 12 014 HFL voor 1990 hebben bedragen.

8 De belastinginspecteur legde Bulthuis-Griffioen een naheffingsaanslag op, omdat hij van mening was, dat voormelde vrijstelling niet gold. Aangezien belanghebbende winst beoogde, voldeed zij

volgens de inspecteur niet aan de voorwaarde van artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968.

9 Bulthuis-Griffioen diende tegen de naheffingsaanslag bezwaar in, dat door de belastinginspecteur werd afgewezen. Daarop stelde zij bij het Gerechtshof te Amsterdam beroep in tot vernietiging van die uitspraak.

10 Volgens het Gerechtshof wordt niet betwist, dat het door Bulthuis-Griffioen geëxploiteerde verblijf een "kinderbewaarplaats" of "kleuterdagverblijf" vormt in de zin van de oude versie van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit, en een "instelling voor kinderopvang" in de zin van de nieuwe versie van deze bijlage. Het lijkt het Gerechtshof echter niet zeker, of eveneens wordt voldaan aan de voorwaarde van het ontbreken van het winstoogmerk. Bulthuis-Griffioen betoogt dienaangaande, dat zij met haar bezigheid weliswaar een exploitatiewinst nastreeft, doch dat deze winst lager is dan het hypothetische "functieloon" dat zij zou kunnen verkrijgen voor het werk dat zij verricht; om die reden is zij van mening, dat zij met haar arbeid geen "winst beoogt" in de zin van de wet van 1968.

11 Het Gerechtshof te Amsterdam merkt op, dat de bij artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968 ingevoerde vrijstelling is gebaseerd op artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, dat luidt als volgt:

"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 levering 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."

12 Het Gerechtshof merkt voorts op, dat de wetgever, door aan de verlening van de vrijstelling de voorwaarde te verbinden dat de betrokken instellingen niet systematisch het maken van winst beogen, gebruik heeft gemaakt van de door artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aan de Lid-Staten geboden mogelijkheid om de verlening van sommige van de in lid 1 voorziene vrijstellingen afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden.

13 Artikel 13, A, lid 2, sub a, luidt als volgt:

"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;

(...)

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

14 Volgens het Gerechtshof te Amsterdam moet aan de voorwaarde van het ontbreken van het winstoogmerk, neergelegd in artikel 11, lid 1, sub f, van de wet van 1968, dezelfde betekenis worden toegekend als aan die van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens welke

"de instellingen niet systematisch het maken van winst mogen beogen".

15 Het Gerechtshof heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht 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, tweede lid, onderdeel 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 ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, in een geval waarin de ondernemer een natuurlijke 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?"

16 Met zijn prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof om uitlegging van de voorwaarde, dat niet "systematisch het maken van winst" mag worden beoogd, zoals opgenomen in artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn en waarvan de Lid-Staten de verlening, aan andere dan publiekrechtelijke instellingen, van de in artikel 13, A, lid 1, sub g, voorziene vrijstelling afhankelijk kunnen stellen.

17 Teneinde de verwijzende rechter een voor de beslechting van het hoofdgeding nuttig antwoord te geven, moet vooraf worden onderzocht, of in een geval als het onderhavige is voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 13, A, lid 1, sub g. Aangezien deze bepaling betrekking heeft op de vrijstelling van diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend, dient dus te worden bepaald, of een ondernemer als Bulthuis-Griffioen als een dergelijke "instelling" kan worden aangemerkt.

18 Volgens vaste rechtspraak zijn de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen (zie arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr. 1989, blz. 1737, r.o. 11). Dit moet eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden die worden verlangd om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen en, in het bijzonder, voor de voorwaarden betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde diensten verricht.

19 Voorts zij eraan herinnerd, dat het Hof in ditzelfde arrest (r.o. 13) voor recht heeft verklaard, dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten 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.

20 Sommige van de diverse in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen ° daaronder begrepen die vermeld sub g van deze bepaling ° verwijzen uitdrukkelijk naar het begrip "instelling", terwijl een dergelijke precisering voor andere vrijstellingen ontbreekt. Hieruit volgt, dat in het eerste geval alleen rechtspersonen een beroep kunnen doen op de vrijstelling, terwijl in het tweede geval ook natuurlijke personen, onder wie ondernemers, daarvoor in aanmerking kunnen komen.

21 Een ondernemer als Bulthuis-Griffioen, die een natuurlijk persoon is, valt daarom niet onder de personele werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

22 Deze omstandigheid volstaat om de mogelijkheid uit te sluiten, dat deze ondernemer in aanmerking komt voor een vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

23 Onder deze omstandigheden is voor de beslechting van het hoofdgeding niet van belang, of er sprake is van "systematisch het maken van winst beogen" in de zin van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, wanneer deze ondernemer structureel streeft naar een positief resultaat in dier voege, dat het bedrag van de opbrengsten het bedrag van de gemaakte kosten overschrijdt, 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.

24 Gelet op het voorgaande moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord, dat artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een ondernemer die een natuurlijk persoon is, niet in aanmerking kan komen voor een vrijstelling krachtens het bepaalde sub g, dat deze vrijstelling uitdrukkelijk voorbehoudt aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

25 De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te Amsterdam bij uitspraak van 21 juli 1993 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 13, A, lid 1, 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 ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat een ondernemer die een natuurlijk persoon is, niet in aanmerking kan komen voor een vrijstelling krachtens het bepaalde sub g, dat deze vrijstelling uitdrukkelijk voorbehoudt aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend.