

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 9 juli 2015 (1)

Zaak C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

tegen

Belgische Staat

[verzoek van de Cour d'appel de Mons (België) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Vrijstellingen – Artikel 13, A, lid 1, onder g) – Activiteiten van algemeen belang – Diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die als instellingen van sociale aard zijn erkend – Assistentiewoning”

1. De onderhavige vraag betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.(2) Volgens deze bepaling worden van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) vrijgesteld de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.

2. Deze zaak geeft het Hof onder meer de gelegenheid het begrip „maatschappelijk werk” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn uit te leggen om uit te maken of de door een aanbieder van assistentiewoningen verrichte diensten kunnen worden geacht nauw samen te hangen met maatschappelijk werk in de zin van die bepaling.

3. In deze conclusie zal ik uiteenzetten waarom ik van mening ben dat artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een aanbieder van assistentiewoningen als aan de orde in het hoofdgeding, die aan personen van ten minste 60 jaar woonruimte aanbiedt die deze personen in staat stelt volledig zelfstandig te wonen, en daarnaast tegen betaling diensten die ook toegankelijk zijn voor personen die niet in die assistentiewoningen wonen, en die geen enkele financiële steun van de staat ontvangt, kan worden aangemerkt als een „organisatie die [...] als instelling van sociale aard [wordt] erkend” die diensten verricht „die nauw samenhangen met maatschappelijk werk” in de zin van die bepaling. Daartoe zal de nationale rechterlijke instantie moeten uitmaken of, gelet op het vennootschappelijke doel van deze aanbieder van assistentiewoningen en op de inhoud van de door hem aangeboden diensten,

deze kwalificatie de grenzen overschrijdt van de beoordelingsbevoegdheid die deze bepaling de lidstaten voor een dergelijke kwalificatie verleent, en of de activiteiten van een aanbieder van assistentiewoningen maatschappelijk werk vormen. In dit verband zal die instantie een samenstel van elementen in aanmerking dienen te nemen aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt of die activiteiten erop gericht zijn hulp te bieden aan behoeftige personen. De nationale rechterlijke instantie zal ook dienen uit te maken of de diensten die de aanbieder van assistentiewoningen aanbiedt, onontbeerlijk zijn voor het verrichten van dergelijke activiteiten.

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

g) diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

[...]

2. a) De lidstaten 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;

– beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

– de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de [btw] zijn onderworpen;

– de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de [btw] zijn onderworpen.

b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

– zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

– zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de

uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de [btw] zijn onderworpen.”

B – *Belgisch recht*

5. Artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde(3), in de versie die van kracht was tot en met 21 juli 2005, bepaalde dat van de btw zijn vrijgesteld de diensten en de leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk verstrekt door instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben en als zodanig zijn erkend door de bevoegde overheid en die, indien het gaat om privaatrechtelijke instellingen, handelen onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor de publiekrechtelijke instellingen.

6. Bij de programmawet van 11 juli 2005(4), die in werking is getreden op 22 juli 2005, is deze bepaling gewijzigd. Het nieuwe artikel 44, § 2, 2°, bepaalde dat van de btw zijn vrijgesteld de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend. Deze nieuwe bepaling ziet met name op de „instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben”.

7. Artikel 2, 1°, van het decreet van 5 juni 1997 betreffende de [bejaardentehuizen], de [assistentiewoningen] en de dagcentra voor bejaarden en houdende oprichting van de Conseil wallon du troisième âge (Waalse Raad voor de derde leeftijd)(5) omschrijft het bejaardentehuis als „de inrichting voor de opvang van bejaarden van minimaal zestig jaar die er op duurzame wijze verblijven en in aanmerking komen voor collectieve familiale en huishoudelijke diensten, voor hulpverlening in het dagelijkse leven en, indien nodig, voor verpleegkundige en paramedische zorg”.

8. Het begrip assistentiewoningen wordt in artikel 2, 2°, van het decreet van 5 juni 1997 omschreven als „één of meer gebouwen, onder welke benaming dan ook, die een functioneel geheel vormen en individuele woningen bevatten waar bejaarden van minimaal zestig jaar zelfstandig kunnen leven, en die verplicht moeten beschikken over diensten waarop de bejaarden een beroep kunnen doen”. Verder wordt daarin bepaald dat de „de gemeenschappelijke lokalen, uitrustingen en diensten van [assistentiewoningen] [...] ook toegankelijk [kunnen] zijn voor andere bejaarden van minimaal zestig jaar”.

9. In de verwijzingsbeslissing preciseert de Cour d'appel de Mons (hof van beroep Bergen) (België) dat een aanbieder van assistentiewoningen prijzen toepast die onder toezicht van het ministerie van Economische Zaken worden vastgesteld.

II – **Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen**

10. De Jardins de Jouvence SCRL (hierna: „vennootschap Les Jardins de Jouvence”) is een in 2004 opgerichte vennootschap naar Belgisch recht. Zij heeft tot doel de exploitatie en het beheer van zorginstellingen en de uitoefening van alle activiteiten die rechtstreeks of indirect verband houden met gezondheidszorg en hulp aan, met name, zieken en gehandicapte bejaarden.

11. Op 20 oktober 2004 heeft de vennootschap Les Jardins de Jouvence het begin van haar activiteiten bij de btw-administratie aangemeld en als activiteit opgegeven “de verhuur van eenkamerflats bestemd voor valide personen”. Op 27 oktober 2006 heeft zij van de bevoegde Waalse autoriteiten een voorlopige exploitatievergunning voor de periode van 28 juni 2006 tot en met 27 juni 2007 gekregen. Op 27 maart 2007 is tijdens een algemene vergadering van de

vennoten beslist om het vennootschappelijke doel van deze vennootschap uit te breiden tot „de exploitatie van restaurants, café-restaurants, eethuisjes, snackbars, salons voor receptie en consumptie of andere soortgelijke inrichtingen”, alsook tot „de exploitatie van kapsalons en schoonheids- en manicuresalons”.

12. Concreet stelt deze vennootschap haar huurders voor een of twee personen ontworpen woonruimten met een ingerichte keuken, een woonkamer, een kamer en een ingerichte badkamer ter beschikking. Verder worden aan de huurders en aan andere personen die geen huurder zijn, tegen betaling verschillende diensten aangeboden, te weten een bar-restaurant, een kap- en een schoonheidssalon, een fysiotherapiezaal, ergotherapeutische activiteiten, een wasserij, een lokaal voor bloedproeven en een artsenpraktijk.

13. De vennootschap Les Jardins de Jouvence heeft belangrijke bouwwerkzaamheden verricht en voor haar vennootschappelijk doel noodzakelijke installaties laten aanbrengen om assistentiewoningen te kunnen exploiteren. Deze werken, die begin augustus 2004 zijn begonnen en in september 2006 waren voltooid, bestonden in het optrekken van een nieuw gebouw, bestemd voor de assistentiewoningen van deze vennootschap, naast het bestaande bejaardentehuis.

14. Omdat zij van mening was, aan de btw onderworpen te zijn, heeft deze vennootschap in haar belastingaangiften voor de jaren 2004 tot en met 2006 de voor het optrekken van dit nieuw gebouw betaalde btw afgetrokken.

15. Op 5 oktober en 14 november 2006 heeft de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit, afdeling btw, de boekhouding van de vennootschap Les Jardins de Jouvence over de periode van 30 augustus 2004 tot en met 30 september 2006 gecontroleerd voor de toepassing van de btw-wetgeving. Op 25 januari 2007 heeft zij een proces-verbaal opgesteld waarin zij heeft verklaard van mening te zijn dat deze vennootschap van btw was vrijgesteld en dat alle door de aanbieder van assistentiewoningen verrichte handelingen onder de in artikel 44, § 2, 2°, van de tot 21 juli 2005 van kracht zijnde versie van het btw-wetboek bedoelde btw-vrijstelling vielen. Zij heeft daaruit geconcludeerd dat de van btw vrijgestelde vennootschap de over de bouw, over de aankoop van de onroerende goederen door bestemming en over alle lasten betaalde belastingen niet kon aftrekken. Bijgevolg was deze vennootschap volgens haar verplicht de Belgische Staat een bedrag van 663 437,25 EUR terug te betalen. Dat bedrag kwam overeen met de belastingen die in de belastingaangiften ten onrechte waren afgetrokken.

16. Verder heeft deze administratie geoordeeld dat, aangezien de vennootschap Les Jardins de Jouvence van btw was vrijgesteld, op de door de ondernemers opgestelde facturen een belasting van 12 % voor de bouwwerkzaamheden stricto sensu en van 21 % voor de tuinwerkzaamheden in rekening had moeten worden gebracht, en dat dat deze belastingen door die vennootschap niet op enigerlei wijze konden worden afgetrokken.

17. Aldus vordert de Belgische Staat volgens bovengenoemd proces-verbaal een bedrag van 436 132,69 EUR aan verschuldigde btw, een bedrag van 43 610 EUR aan proportionele fiscale geldboeten, en wettelijke rente op de voet van 0,80 per maand vertraging te berekenen over de verschuldigde btw vanaf 21 oktober 2006.

18. Bij brief van 25 januari 2007 heeft de btw-controleur te Dour (België) de vennootschap Les Jardins de Jouvence in kennis gesteld van zijn beslissing om haar btw-rekening-courant per 30 september 2006 te schrappen.

19. Ten gevolge op dit proces-verbaal is op 13 februari 2007 een dwangbevel betekend aan deze vennootschap. Bij een op 20 februari 2007 ter griffie van het Tribunal de première instance

de Mons (Rechtbank van eerste aanleg Bergen) neergelegd verzoekschrift heeft deze vennootschap daartegen verzet gedaan. Bij vonnis van 19 juni 2012 heeft deze rechterlijke instantie het door de vennootschap ingestelde beroep verworpen. Laatstgenoemde heeft daartegen hoger beroep ingesteld.

20. Omdat zij twijfelt over de uitlegging die aan artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn dient te worden gegeven, heeft de Cour d'appel de Mons de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is een aanbieder van assistentiewoningen in de zin van het [decreet van 5 juni 1997, die] met winstoogmerk particuliere woonruimten [exploiteert] die zijn ontworpen voor gebruik door een of twee personen en een ingerichte keuken, een woonkamer, een kamer en een ingerichte badkamer omvatten, waardoor de bewoners in staat worden gesteld om volledig zelfstandig te leven, en die met winstoogmerk tegen betaling ook verschillende facultatieve diensten verstrekt die niet alleen aan de bewoners van de assistentiewoningen worden aangeboden (een bar-restaurant, een kap- en schoonheidssalon, een fysiotherapiezaal, ergotherapeutische activiteiten, een wasserij, een lokaal voor bloedproeven en een artspraktijk), een instelling van, in wezen, sociale aard die „diensten en leveringen van goederen [verricht] die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn [...]?

2) Dient deze vraag anders te worden beantwoord indien de betrokken aanbieder van assistentiewoningen voor de verstrekking van deze diensten subsidie of enig ander voordeel of enige andere financiële steun van de overheid ontvangt?”

III – Bespreking

21. Met haar vragen, die volgens mij samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen van het Hof te vernemen of artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een aanbieder van assistentiewoningen als aan de orde in het hoofdgeding die aan personen van ten minste 60 jaar woonruimte aanbiedt die hen in staat stelt volledig zelfstandig te leven, alsmede tegen betaling bijkomende diensten waarop ook personen die niet in die assistentiewoningen wonen, een beroep kunnen doen, en die geen enkele financiële steun van de overheid ontvangt, moet worden aangemerkt als een „organisatie die [...] als instelling van sociale aard [is] erkend” en die diensten verstrekt „die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid” in de zin van die bepaling.

22. In feite stelt die bepaling twee cumulatieve voorwaarden voor de vrijstelling van btw. Allereerst moet de betrokken organisatie als „instelling van sociale aard” zijn erkend. Verder moeten de diensten en leveringen van goederen die deze organisatie verstrekt, „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid”.(6) Terwijl de rechtspraak over de eerste voorwaarde duidelijk genoeg is om de verwijzende rechterlijke instantie een nuttig antwoord te kunnen geven, is dat niet het geval met de tweede voorwaarde, die voor zover ik weet tot op heden nog niet is uitgelegd.

A – *Begrip „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend”*

23. Zoals ik in het vorige punt heb gezegd, is de rechtspraak over de uitlegging van het begrip „organisaties die [...] als instellingen van sociale aard worden erkend” in de zin van de Zesde richtlijn, vrij overvloedig.

24. Zo heeft het Hof met betrekking tot dit begrip geoordeeld, dat het in beginsel een zaak van het nationale recht van elke lidstaat is om te bepalen volgens welke regels organisaties die

daarom verzoeken, kunnen worden erkend. De lidstaten beschikken daarbij over een beoordelingsbevoegdheid.(7)

25. De „nationale autoriteiten [moeten echter] overeenkomstig het Unierecht en onder het toezicht van de nationale rechterlijke instanties verschillende elementen in aanmerking [...] nemen bij de vaststelling van de instellingen die als instellingen van „sociale aard” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn moeten worden erkend. Hierbij kan worden gedacht aan het bestaan van specifieke bepalingen, ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of om fiscale voorschriften dan wel om voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid, aan het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, aan het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten uitoefenen, al een soortgelijke erkenning hebben verkregen, alsook aan het feit dat de kosten van de betrokken prestaties mogelijkerwijs grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.”(8)

26. Ik ben van mening dat er in het onderhavige geval wel degelijk specifieke bepalingen over de assistentiewoningen bestaan in de Belgische regionale regelgeving.

27. Uit de stukken blijkt immers dat artikel 2, 2°, van het decreet van 5 juni 1997 specifiek omschrijft wat onder „assistentiewoning” moet worden verstaan. Volgens dit decreet kunnen assistentiewoningen overigens slechts worden geopend en functioneren indien zij door de overheid zijn erkend.(9) Die assistentiewoningen moeten met name voldoen aan een aantal normen waaraan ook de bejaardentehuizen moeten voldoen, zoals de voorwaarden waaronder de huisvestings- of opvangprijs wordt aangepast, de boekhouding, de minimale en maximale huisvestings- of opvangcapaciteit en de ervarings- en kwalificatievereisten alsmede de minimale vereisten inzake activiteit en aanwezigheid om de functie van directeur uit te oefenen.(10) Om deze erkenning te krijgen moeten de assistentiewoningen bovendien voldoen aan bepaalde normen betreffende de wijze waarop een wachtdienst wordt verzekerd om de bewoners zo nodig de gevraagde bijstand te kunnen verlenen, en betreffende de facultatieve diensten die de beheerder op verzoek van de bewoners moet organiseren of ter beschikking moet stellen.(11)

28. Dat de door de vennootschap Les Jardins de Jouvence aangeboden activiteiten van algemeen belang zijn, lijdt volgens mij geen twijfel. Ik herinner er namelijk aan dat deze vennootschap tot doel heeft, woonruimte te verhuren aan valide personen van ten minste 60 jaar en alle activiteiten uit te oefenen die rechtstreeks of indirect verband houden met gezondheidszorg en hulp aan met name zieken en gehandicapte bejaarden.

29. De vennootschap Les Jardins de Jouvence is van mening dat het feit dat haar assistentiewoningen een winstoogmerk hebben, en het feit dat, anders dan het geval is bij bejaardentehuizen, noch zijzelf noch de bewoners van de assistentiewoningen enige subsidie of financiële steun van de overheid krijgen, aantonen dat zij niet kan worden aangemerkt als „organisatie die als instelling van sociale aard is erkend” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn.

30. Ik ben het daar niet mee eens. Allereerst herinner ik eraan dat de lidstaten over een beoordelingsbevoegdheid ter zake van de erkenning als instelling van een dergelijke aard beschikken. Vervolgens blijkt uit de rechtspraak dat het begrip „organisatie” in deze bepaling voldoende ruim is om particuliere entiteiten met winstoogmerk te omvatten.(12) Ten slotte heeft het Hof de nationale autoriteiten weliswaar een aantal elementen verstrekt om uit te maken of een organisatie al dan niet als een „instelling van sociale aard” in de zin van die bepaling is erkend, maar eventuele financiële steun van de lidstaat is slechts één van de elementen waarmee deze rekening „kunnen” houden. Deze elementen vormen geen uitputtende lijst waaraan de betrokken organisatie dient te beantwoorden. Het is dus aan de hand van een samenstel van elementen die

een bundel van aanwijzingen zullen vormen, dat de nationale autoriteiten zullen kunnen uitmaken of een dergelijke organisatie als „instelling van sociale aard” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.

31. Gelet op een en ander ben ik dan ook van mening dat de vennootschap Les Jardins de Jouvence als „instelling van sociale aard” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt. Het staat aan de nationale rechterlijke instantie om, gelet op het vennootschappelijke doel van deze vennootschap en op de inhoud van de diensten die deze aanbiedt, uit te maken of deze kwalificatie de grenzen overschrijdt van de beoordelingsbevoegdheid die deze bepaling voor een dergelijke kwalificatie aan de lidstaten verleent.

B – Begrip „diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid”

32. Volgens mij kan meteen worden uitgesloten dat de door de vennootschap Les Jardins de Jouvence verstrekte diensten nauw samenhangen met de sociale zekerheid. Deze laatste omvat immers alle stelsels die de bescherming – door middel van vergoeding – van de bevolking tegen verschillende sociale risico’s, zoals ziekte, moederschap, ouderdom of arbeidsongevallen, verzekeren. De vennootschap Les Jardins de Jouvence heeft kennelijk niet tot doel, dergelijke diensten te verstrekken. Deze vennootschap heeft evenmin tot doel, goederen te leveren.

33. Bij mijn onderzoek zal ik dus de volgende punten behandelen. Allereerst dient te worden uitgemaakt wat het begrip „maatschappelijk werk” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn allemaal omvat. Vervolgens zal ik uitleggen wat volgens mij onder „nauw samenhangen met” in de zin van die bepaling dient te worden verstaan. Ten slotte dient te worden uitgemaakt of het gebruik van het voegwoord „en” tussen de begrippen „maatschappelijk werk” en „sociale zekerheid” inhoudt dat de diensten noodzakelijkerwijze nauw moeten samenhangen met elk van die twee begrippen. Indien ik bij mijn onderzoek tot de bevinding kom dat de diensten van de vennootschap Les Jardins de Jouvence wel degelijk maatschappelijk werk vormen, maar dat dit voegwoord inhoudt dat zij tegelijkertijd onder het begrip sociale zekerheid moeten vallen, kunnen aanbieders van assistentiewoningen als aan de orde in het hoofdgeding immers niet als van btw vrijgestelde rechtssubjecten worden beschouwd.

34. Wat allereerst het begrip maatschappelijk werk betreft, stel ik vast dat, ofschoon er vrij veel rechtspraak over artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn is, het Hof nooit een definitie van dat begrip in de context van de Zesde richtlijn heeft gegeven. Hooguit heeft het Hof in het arrest Kügler(13) verklaard dat „algemene verzorging en huishoudelijke hulp welke een ambulante verpleegdienst verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend zijn, [...] in beginsel samenhangen met maatschappelijk werk en derhalve vallen onder het in die bepaling onder g) bedoelde begrip diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid”.(14)

35. Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn draagt het opschrift „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Het valt onder hoofdstuk X, „Vrijstellingen”, van de richtlijn. Zoals het Hof in zijn arrest Kingscrest Associates en Montecello(15) met betrekking tot de doelstellingen van de in artikel 13, A, lid 1, onder g) en h), van de Zesde richtlijn bepaalde vrijstellingen heeft verklaard, blijkt uit deze bepaling dat het doel van die vrijstellingen erin bestaat, bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang op het gebied van btw gunstiger te behandelen en ze aldus goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben.(16)

36. Gelet op deze rechtspraak ga ik ervan uit dat de in het kader van artikel 13, A, lid 1, onder

g), van de Zesde richtlijn verleende btw-vrijstelling is gericht op het vergemakkelijken van de toegang tot diensten die van sociaal nut worden beschouwd in de zin dat zij erop gericht zijn hulp te bieden aan behoeftige personen, diensten die normaliter tot de prerogatieven van de overheid behoren. Het maatschappelijk werk omvat dus de hulp aan personen, wat volgens mij overigens wordt bevestigd door de wijziging die aan bovengenoemde bepaling is aangebracht in [de Franse taalversie van] richtlijn 2006/122, waar thans niet meer van assistance sociale (maatschappelijk werk) maar van aide sociale [maatschappelijke hulp] wordt gesproken.(17)

37. Al is het vaste rechtspraak dat de bewoordingen waarin de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, ben ik niettemin van mening dat de uitlegging die het Hof van het begrip „maatschappelijk werk” dient te geven, niet van dien aard mag zij dat zij de bepaling waarin dat begrip voorkomt, elk nuttig effect ontnemt(18), temeer daar deze bepaling de toegang tot van sociaal nut beschouwde diensten beoogt te bevorderen.

38. Anders dan de onder de sociale zekerheid vallende diensten wordt maatschappelijk werk gekenmerkt door de individuele beoordeling van de behoeften.(19) Volgens mij is het juist omdat deze behoeften door de sociale zekerheid niet worden gedekt, dat het noodzakelijk en voor de betrokken persoon zelfs van vitaal belang is dat daarin wordt voorzien door een publiekrechtelijk lichaam of door een organisatie die door de lidstaat als een instelling van sociale aard is erkend. Hetzelfde geldt voor het opnemen van de zorg voor bejaarden of gehandicapten, die het verstrekken van aan de zwakke toestand van deze personen aangepaste woonruimte en zorg vereist.

39. De behoeften van deze personen zijn niet noodzakelijk van fysieke aard. Deze personen kunnen ook financiële steun nodig hebben voor het opvangen van een tekort aan inkomsten dat hen in grote armoede brengt.

40. A priori vormen de activiteiten van particuliere organisaties zoals de vennootschap Les Jardins de Jouvence maatschappelijk werk voor zover zij bestaan in het aanbieden van passende woonruimte aan bejaarden. Het is juist dat, anders dan andere organisaties, zoals bejaardentehuizen, waarvan de bewoners vaak niet-zelfredzame bejaarden zijn die voor alle handelingen van het dagelijkse leven medische zorg nodig hebben, aanbieders van assistentiewoningen zoals de vennootschap Les Jardins de Jouvence woonruimte aanbieden aan zelfredzame bejaarden. Dit neemt echter niet weg dat deze laatsten, gelet op de veranderingen in hun levenskracht, hun leven niet meer kunnen leiden zoals zij voorheen deden. Zij opteren er dan voor, te wonen binnen een structuur die aan hun specifieke behoeften is aangepast, zoals een kleiner appartement dat beschikt over een lift en aldus is ingericht dat er minder gevaar voor vallen bestaat, of dat over aangepaste domotica beschikt. Assistentiewoningen zijn een structuur waarbinnen deze personen er zeker van zijn dat zij in geval van nood hulp zullen vinden, en die alle garanties van rust en welzijn bieden. Zij weten ook dat hun in een dergelijke structuur diensten moeten worden aangeboden die hun de mogelijkheid bieden zich niet te moeten bekommeren om de dagelijkse logistieke problemen (huishouden, maaltijden) of om eventuele verplaatsingen per auto, aangezien bepaalde diensten, zoals haarkappen of manicure, ter plaatse worden aangeboden.

41. Ter terechtzitting heeft AXA Belgium SA, interveniënte in het hoofdgeding, verklaard dat haars inziens activiteiten betreffende maatschappelijk werk noodzakelijkerwijze ten laste van een openbare instantie moeten komen, wat in casu niet het geval zou zijn. Ik deel die opvatting niet. Het zou volgens mij namelijk paradoxaal zijn, te oordelen dat een niet-publiekrechtelijke organisatie die met winstoogmerk werkt en geen enkele financiële steun ontvangt, als een instelling van sociale aard in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn kan worden erkend, en tegelijkertijd van mening te zijn dat de activiteit ervan niet ervan kan worden

geacht maatschappelijk werk te vormen juist omdat die organisatie geen enkele financiële steun van de overheid ontvangt.

42. In elk geval ben ik van mening dat het aan de nationale rechterlijke instantie staat te bepalen of een organisatie die als instelling van sociale aard is erkend, activiteiten uitoefent die maatschappelijk werk in de zin van die bepaling vormen. Deze rechterlijke instantie zal daartoe rekening moeten houden met een samenstel van elementen aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt of die activiteiten erop gericht zijn hulp te bieden aan behoeftige personen.

43. Wat vervolgens het in artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn gebruikte begrip diensten die „nauw samenhangen” met maatschappelijk werk betreft, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat dit begrip laat doorschemeren dat die diensten slecht samenhangen met maatschappelijk werk wanneer zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij die activiteit.(20)

44. In dit verband wijs ik erop dat artikel 13, A, lid 2, onder b), eerste streepje, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de diensten en leveringen van goederen van de in artikel 13, A, lid 1, onder g), van die richtlijn bepaalde vrijstelling zijn uitgesloten indien zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Bovendien heeft het Hof verklaard dat een prestatie als nevenprestatie bij een hoofdprestatie kan worden beschouwd wanneer zij geen doel op zich is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht. (21)

45. Gelet op de hierboven onderzochte punten lijdt het volgens mij geen twijfel dat de door de vennootschap Les Jardins de Jouvence aangeboden diensten nauw samenhangen met maatschappelijk werk in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn.

46. Zoals gezegd, zijn assistentiewoningen immers bedoeld om bejaarden in staat te stellen te leven in een aan hun toestand aangepaste omgeving. De door de vennootschap Les Jardins de Jouvence aangeboden verplichte en facultatieve diensten bieden hun de mogelijkheid om in de best mogelijke omstandigheden te genieten van de hoofddienst, namelijk het ter beschikking stellen van aangepaste woonruimte in een aangenaam kader. De activiteit van deze vennootschap vormt volgens mij een onlosmakelijk geheel. Hoe zou de zaak liggen indien zij alleen woonruimte zou aanbieden aan de bewoners? Zouden deze er dan voor kiezen in een assistentiewoning te wonen? Volgens mij zal het antwoord op die vraag ontkennend zijn. De bestaansreden van een assistentiewoning, zoals de naam ervan suggereert, is immers de bejaarden woonruimte met diensten naar keuze aan te bieden die hun in staat stelt zelfstandig en onbezorgd te leven.

47. De zaak ligt echter anders voor de diensten verstrekt aan personen die niet in een assistentiewoning wonen. Het is duidelijk dat in dat geval die diensten geen nevenprestaties meer zijn, maar prestaties die volledig losstaan van de hoofdprestatie. Zij voldoen volgens mij dus niet aan de in artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarde van nauw samenhangen met maatschappelijk werk.

48. Wat ten slotte het gebruik van het voegwoord „en” in die bepaling betreft, ben ik van mening dat dit geen cumulerend effect heeft. In dit verband wijs ik erop dat het Hof in zijn arresten Commissie/Frankrijk(22) en Dornier(23), die betrekking hadden op de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn, het cumulerend effect van dit voegwoord heeft uitgesloten. In eerstgenoemd arrest heeft het Hof immers verklaard dat deze bepaling „geen omschrijving bevat van het begrip handelingen die ‚nauw samenhangen’ met ziekenhuisverpleging [of] medische verzorging”.(24)

49. Aan het gebruik van dat voegwoord een cumulerend effect geven, zou volgens mij

overigens ingaan tegen het doel van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn, namelijk ervoor zorgen dat de vrijstelling van bepaalde in de sociale sector verstrekte diensten van algemeen belang de kosten van deze diensten drukt en deze dus toegankelijker maakt voor de particulieren die ervoor in aanmerking komen.

50. In dit opzicht is het van belang erop te wijzen dat niet alle met maatschappelijk werk samenhangende diensten noodzakelijkerwijze ook onder de sociale zekerheid vallen. Volgens de vennootschap Les Jardins de Jouvence is dit namelijk het geval met de diensten waarvoor de bewoners geen steun krijgen van het Rijkinstituut voor ziekte- en invaliditeitsverzekering, het orgaan dat de sociale zekerheid financiert.

51. Gelet op een en ander ben ik van mening dat kan worden geoordeeld dat een aanbieder van assistentiewoningen als aan de orde in het hoofdgeding diensten verstrekt die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk” in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn. Het staat aan de nationale rechterlijke instantie uit te maken of de activiteiten van die aanbieder van assistentiewoningen maatschappelijk werk vormen. In dit verband zal die rechterlijke instantie rekening moeten houden met een samenstel van elementen aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt of deze activiteiten erop gericht zijn hulp te bieden aan behoeftige personen. Het staat eveneens aan de nationale rechterlijke instantie uit te maken of de diensten die de aanbieder van assistentiewoningen aanbiedt, onontbeerlijk zijn voor het verrichten van die activiteiten.

IV – Conclusie

52. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Cour d’appel de Mons te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, A, lid 1, onder g), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat een aanbieder van assistentiewoningen als aan de orde in het hoofdgeding die personen van ten minste 60 jaar woonruimte aanbiedt die hen in staat stelt volledig zelfstandig te leven, alsmede tegen betaling bijkomende diensten waarop ook personen die niet in de assistentiewoningen wonen, een beroep kunnen doen, en die geen enkele financiële steun van de overheid ontvangt, kan worden aangemerkt als een „organisatie die [...] als instelling van sociale aard [is] erkend” en diensten verstrekt „die nauw samenhangen met maatschappelijk werk” in de zin van die bepaling.

Daartoe zal de nationale rechterlijke instantie dienen uit te maken:

- of, gelet op het vennootschappelijke doel van die aanbieder van assistentiewoningen en op de inhoud van de door deze aangeboden diensten, deze kwalificatie de grenzen overschrijdt van de beoordelingsbevoegdheid die deze bepaling de lidstaten voor een dergelijke kwalificatie verleent;
- of de activiteiten van de aanbieder van assistentiewoningen maatschappelijk werk vormen. In dit verband zal die rechterlijke instantie rekening moeten houden met een samenstel van elementen aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt of die activiteiten erop gericht zijn hulp te bieden aan behoeftige personen, en
- of de aangeboden diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van dergelijke activiteiten.”

- 1 – Oorspronkelijke taal: Frans.
- 2 – PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”.
- 3 – *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 1969, blz. 7046.
- 4 – *Belgisch Staatsblad* van 12 juli 2005, blz. 32180.
- 5 – *Belgisch Staatsblad* van 26 juni 1997, blz. 17043; hierna: „decreet van 5 juni 1997”.
- 6 – Arrest *Kingscrest Associates en Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322, punt 34).
- 7 – Arrest *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 8 – *Ibidem* (punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voor een recentere uitlegging door het Hof onder vigore van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1, en rectificatie PB 2007, L 335, blz. 60), zie arrest „*go fair*” *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, punten 21, 26 en 29).
- 9 – Zie artikel 5, § 1, eerste alinea, van dit decreet.
- 10 – Artikel 5, § 5, tweede alinea, van het decreet van 5 juni 1997, dat naar de in § 2, 1°-8°, ervan bedoelde materies verwijst.
- 11 – Zie artikel 5, § 5, tweede alinea, 3° en 4°, van dit decreet.
- 12 – Arrest „*go fair*” *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 13 – C-141/00, EU:C:2002:473.
- 14 – Punt 44.
- 15 – C-498/03, EU:C:2005:322.
- 16 – Punt 30.
- 17 – Zie artikel 132, lid 1, onder g), van die richtlijn.
- 18 – Arrest *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 19 – Zie arresten *Frilli* (1/72, EU:C:1972:56, punt 14), *Biason* (24/74, EU:C:1974:99, punt 10) en *Hosse* (C-286/03, EU:C:2006:125, punt 37).
- 20 – Zie arrest *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 – *Ibidem* (punt 40).
- 22 – C-76/99, EU:C:2001:12.
- 23 – C-45/01, EU:C:2003:595.

24 – Arrest Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punt 22). Cursivering door mij.