



Datum van
inontvangstneming

:

08/01/2020

betreffende de omzetbelasting 2007-2011

heeft de Vijfde Senat

[omissis]

op 27 maart 2019 de volgende beslissing gegeven:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende prejudiciële vragen gesteld: **[or. 2]**

1. Strekt het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zich mede uit tot het geven van zwemles?

2. Kan een organisatie overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde worden erkend als lichaam met soortgelijke doeleinden als die van een publiekrechtelijk lichaam dat belast is met onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs dan wel beroepsopleiding of -herscholing, omdat het door die organisatie verzorgde onderwijs gericht is op het verwerven van een elementaire basisvaardigheid (in casu zwemmen)?

3. Ingeval de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: vereist de vrijstelling van belasting waarin voorzien is bij artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat de belastingplichtige een individuele ondernemer is?

II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan. **[or. 3]**

M o t i v e r i n g

I.

Verzoekster en verweerster in *Revision* (hierna: „verzoekster”) is een door X en Y opgerichte vennootschap naar burgerlijk recht die een zwemschool exploiteert.

De vennootschap naar burgerlijk recht heeft voornamelijk zwemlessen (niveaus „goudvis”, „zeepaardje” en „kikkervisje”) voor kinderen aangeboden die door de deelnemers of hun ouders werden vergoed. In de cursus „kikkervisje” werd kinderen vanaf vier jaar de basis van de school- en rugslag bijgebracht. In de vervolgcursussen „zeepaardje” en „goudvis” werden de aangeleerde vaardigheden en zwemtechnieken vervolmaakt.

Verzoekster ging ervan uit dat haar diensten waren vrijgesteld van omzetbelasting.

Na een bijzondere omzetbelastingcontrole te hebben uitgevoerd, heeft verweerder en verzoeker tot *Revision*, het Finanzamt (belastingdienst, Duitsland), aangenomen dat de door verzoekster aangeboden diensten naar nationaal recht noch op grond van § 4, punt 21, noch op grond van § 4, punt 22, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) vrijgesteld waren van belasting.

Dienovereenkomstig heeft de belastingdienst op 22 november 2011 voor de litigieuze jaren 2007-2009 aanslagen in de omzetbelasting vastgesteld waarbij verzoeksters diensten werden behandeld als aan de omzetbelasting onderworpen diensten waarop het normale belastingtarief van toepassing was. Daarnaast heeft de belastingdienst op 3 september 2012 en 12 augustus 2013 gewijzigde aanslagen in de omzetbelasting vastgesteld voor de litigieuze jaren 2010 en 2011. Het daartegen gemaakte bezwaar is afgewezen.

Tijdens de procedure voor het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) zijn op 21 december 2017 gewijzigde aanslagen in de omzetbelasting vastgesteld voor de litigieuze jaren 2010 en 2011. Deze gewijzigde aanslagen zijn overeenkomstig § 68 van de Finanzgerichtsordnung (wetboek betreffende de fiscale procedure; hierna: „FGO”) voorwerp van de procedure voor het Finanzgericht [**or. 4**] geworden. De belastingdienst bleef bij zijn standpunt dat de diensten onderworpen waren aan belasting, maar hield nu ook rekening met de aftrek van voorbelasting.

Het door verzoekster ingestelde beroep is door het Finanzgericht toegewezen. Volgens [omissis] het Finanzgericht zijn verzoeksters diensten niet vrijgesteld naar nationaal recht, maar wel op grond van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), zoals deze bepaling wordt uitgelegd door het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) en het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland). Bij het onderricht in elementaire zwemtechnieken gaat het volgens het Finanzgericht om schoolonderwijs. Bovendien is artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn niet alleen van toepassing op individuele ondernemers, maar ook op vennootschappen naar burgerlijk recht.

Tegen deze uitspraak is het door de belastingdienst ingestelde beroep in *Revision* gericht. Daarbij voert de belastingdienst aan dat verzoeksters diensten ook niet van belasting vrijgesteld zijn op grond van het Unierecht, omdat verzoekster geen particuliere docent is. Dit wordt door verzoekster betwist.

II.

[omissis]

1. Toepasselijke bepalingen

a) Unierecht

Krachtens artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn moeten de lidstaten onder meer vrijstelling verlenen voor de volgende handelingen: **[or. 5]**

„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;

j) lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs”.

b) Nationaal recht

Volgens § 4, punt 21, UStG zijn de volgende onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallende handelingen vrijgesteld van belasting:

„a) rechtstreeks op scholing en opleiding gerichte diensten die worden verricht door particuliere scholen en andere instellingen voor algemene vorming of beroepsopleiding,

aa) wanneer zij als vervangende scholen overeenkomstig artikel 7, lid 4, van het Grundgesetz door de staat zijn erkend of naar het recht van een deelstaat zijn toegestaan, of

bb) wanneer de bevoegde autoriteit van de deelstaat verklaart dat zij in overeenstemming met de voorschriften voorbereiden op een beroep of op een examen dat moet worden afgelegd ten overstaan van een publiekrechtelijke rechtspersoon;

b) rechtstreeks op scholing of opleiding gerichte onderwijsdiensten die worden verricht door zelfstandige docenten

aa) in instellingen voor hoger onderwijs in de zin van de §§ 1 en 70 van het Hochschulrahmengesetz en publiekrechtelijke scholen voor algemeen of beroepsonderwijs, of

bb) in particuliere scholen en andere instellingen voor algemeen of beroepsonderwijs, voor zover deze voldoen aan de onder a) gestelde voorwaarden”.

Op grond van § 4, punt 22, UStG zijn tevens de volgende handelingen vrijgesteld van belasting:

„a) lezingen, cursussen en andere wetenschappelijke of didactische evenementen, die worden georganiseerd door publiekrechtelijke rechtspersonen, hogescholen voor bestuurskunde en economie, volkshogescholen of instellingen die het algemeen belang dan wel het belang van een beroepsvereniging dienen, wanneer de inkomsten hoofdzakelijk worden aangewend ter dekking van de kosten; [or. 6]

b) andere culturele en sportevenementen die door de onder a) bedoelde entiteiten worden georganiseerd, voor zover de vergoeding bestaat in deelnamevergoedingen”.

2. Eerste prejudiciële vraag

a) Kwalificatie van zwemles als onderwijs

Volgens de Senat vallen lessen die erop zijn gericht kinderen zwemvaardigheden bij te brengen, onder onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van de btw-richtlijn. De door verzoekster verzorgde lessen hebben ten doel een elementaire basisvaardigheid te verschaffen die eenieder moet bezitten, met name om zichzelf te kunnen redden in noodsituaties bij het te water raken. Het gaat niet om een cursus met een recreatief karakter. De Senat heeft dan ook reeds bevestigd dat zwemlessen die door individuele ondernemers worden aangeboden, op grond van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn vrijgesteld zijn van belasting [omissis].

b) Betekenis van de rechtspraak van het Hof

Volgens de Senat wordt hieraan niet afgedaan door het arrest van het Hof van 14 maart 2019, ██████████ Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202). In dat arrest staat te lezen dat „het begrip ‚school- of universitair onderwijs’ [...] voor de btw-regeling [...] algemeen [verwijst] naar een geïntegreerd stelsel van overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen, alsmede naar de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden door de leerlingen en studenten naarmate zij vorderen en zich specialiseren binnen de verschillende niveaus van dit stelsel” (arrest van 14 maart 2019, ██████████ [or. 7] Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punt 26). In casu moet dan ook rekening worden gehouden met het feit dat de afzonderlijke zwemcursussen op elkaar aansluiten en voortbouwen.

Een andere gevolgtrekking vloeit evenmin voort uit de vaststelling „dat rijonderricht door een autorijschool [...], als het al betrekking heeft op verschillende praktische en theoretische kennis, niettemin gespecialiseerd onderwijs vormt dat op zich niet gelijkstaat aan de overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen, noch aan de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden,

hetgeen kenmerkend is voor school- of universitair onderwijs” (arrest van 14 maart 2019, ██████ Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punt 29). De onderhavige zaak wijkt namelijk af van die welke heeft geleid tot bovengenoemd arrest, doordat het verwerven van de als elementaire basisvaardigheid aan te merken zwemvaardigheid onmiskenbaar het algemeen belang dient, wat vermoedelijk niet geldt voor „[het verkrijgen van] het rijbewijs van de categorieën B en C1 [...], zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126” (arrest van 14 maart 2019, ██████ Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punt 30). Bovendien moet in verband met de belastingvrijstelling die op grond van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn geldt voor lessen die worden gegeven door particuliere docenten, in aanmerking worden genomen dat die docenten zich bij hun activiteiten – bijvoorbeeld bij het geven van bijles – vaak hebben gespecialiseerd in bepaalde onderwijsgebieden

3. Tweede prejudiciële vraag

In zijn rechtspraak heeft het Hof zich tot nog toe uitgesproken over het in artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn neergelegde vereiste van erkenning in de sector van de sociale dienstverlening. Volgens deze rechtspraak kan bij de voor erkenning relevante elementen worden gedacht aan het bestaan van specifieke bepalingen – ongeacht of het gaat om nationale dan wel regionale bepalingen, om wettelijke dan wel bestuursrechtelijke bepalingen [**or. 8**] of om fiscale voorschriften dan wel om voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid – alsook aan het algemeen belang dat gemoeid is met de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, aan het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten uitoefenen reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, en aan het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (arrest van 15 november 2012, ██████ C-174/11, EU:C:2012:716, punt 26).

Daarentegen heeft het Hof zich in zijn rechtspraak tot dusver niet uitgesproken over de criteria die relevant zijn voor de erkenning als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn. Derhalve rijst de door het Hof te beantwoorden vraag of in casu voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn dezelfde of soortgelijke criteria van belang zijn als die welke zijn geformuleerd in het arrest van 15 november 2012, ██████ (C-174/11, EU:C:2012:716). De verwijzende rechter neigt ertoe de rechtspraak betreffende de erkenning van ondernemers op het gebied van sociale dienstverlening principieel ook toe te passen op de erkenning op het gebied van onderwijs [omissis].

Voor de onderhavige zaak zou dit tot gevolg kunnen hebben dat verzoekster dient te worden erkend omdat haar activiteiten het algemeen belang dienen. De door verzoekster verzorgde lessen hebben namelijk ten doel een elementaire basisvaardigheid bij te brengen die eenieder moet bezitten, met name om zichzelf te kunnen redden in noodsituaties bij het te water raken. [**or. 9**]

4. Derde prejudiciële vraag

a) Bestaande rechtspraak

De Senat vraagt zich af welke eisen moeten worden gesteld aan de hoedanigheid van particuliere docent, die een ondernemer moet bezitten opdat de belastingvrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn geldt. Bij de toepassing van deze bepaling ging het tot dusver om belastingplichtigen die individuele ondernemers waren (zie arresten van 14 juni 2007, [REDACTED] C-445/05, EU:C:2007:344, en 28 januari 2010, [REDACTED] C-473/08, EU:C:2010:47 [omissis]).

b) Mogelijke uitlegging

In taalkundig opzicht suggereert het begrip „docent” dat het om een natuurlijke persoon gaat. Mogelijkerwijs verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich er echter tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten bij de btw-heffing verschillend worden behandeld (zie bijvoorbeeld arresten van 10 september 2002, [REDACTED] C-141/00, EU:C:2002:473, punt 1 van de samenvatting en punt 30, en 26 mei 2005, [REDACTED] C-498/03, EU:C:2005:322, punt 41; zie ook arrest van 2 juni 2016, [REDACTED] C-263/15, EU:C:2016:392).

In het licht van het neutraliteitsbeginsel valt niet in te zien welke objectieve rechtvaardiging er zou kunnen bestaan voor het feit dat de diensten van X en Y vrijgesteld zijn van btw wanneer zij zelf als individuele ondernemers zwemlessen geven, terwijl diezelfde diensten onderworpen zijn aan btw wanneer [or. 10] zij in het kader van een gemeenschappelijke onderwijsactiviteit worden verricht in de rechtsvorm van een personenvennootschap (in casu een vennootschap naar burgerlijk recht).

c) Overige criteria

Voor zover het Hof is uitgegaan van het criterium dat particuliere docenten voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid moeten handelen (arrest van 14 juni 2007, [REDACTED] C-445/05, EU:C:2007:344, punten 30 e.v.), wijst de aangezochte Senat erop dat in de onderhavige zaak aan deze voorwaarde is voldaan. Verzoekster heeft namelijk voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid gehandeld. Bovendien bestond er een rechtstreeks verband tussen de concrete inhoud van de door haar gegeven lessen en haar kwalificaties.

Met de hoedanigheid van particuliere docent is het overigens ook niet onverenigbaar dat de lessen worden gegeven aan meerdere leerlingen tegelijk. Het Hof heeft namelijk in zijn rechtspraak verduidelijkt dat het feit dat lessen aan meerdere personen tegelijk worden gegeven, niet in de weg staat aan de

vaststelling dat zij worden gegeven door een particuliere docent (arrest van 14 juni 2007, ██████████ C-445/05, EU:C:2007:344, punt 31).

5. Relevantie van de prejudiciële vragen voor de beslechting van het geding

De prejudiciële vragen zijn relevant voor de beslechting van het geding. Verzoekster voldoet niet aan de in het nationale recht vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling. Verzoekster beschikt noch over een erkenning als vervangende school, noch over een verklaring dat zij personen in overeenstemming met de voorschriften voorbereidt op een beroep of op een examen dat moet worden afgelegd ten overstaan van een publiekrechtelijke rechtspersoon [§ 4, punt 21, onder a), UStG]. Evenmin is verzoekster een instelling voor hoger onderwijs, particuliere school of andere instelling in de zin van § 4, punt 21, onder b), UStG. **[or. 11]** Verzoekster is geen publiekrechtelijke rechtspersoon, geen hogeschool voor bestuurskunde of economie, geen volkshogeschool en geen instelling die het algemeen belang of het belang van een beroepsvereniging dient, in de zin van § 4, punt 22, UStG.

6. Noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk omdat het Hof in zijn arrest van 14 maart 2019, ████████ Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) aan het begrip „onderwijs” een restrictieve uitlegging heeft gegeven die niet kon worden afgeleid uit zijn eerdere rechtspraak (arrest van 14 juni 2007, ██████████ C-445/05, EU:C:2007:344). Daarbij komt dat het Hof een vraag van de verwijzende rechter [omissis] onbeantwoord heeft gelaten omdat het die vraag niet relevant achtte voor de beslechting van het betreffende geding (arrest van 14 maart 2019, ████████ Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202).

7. Rechtsgrondslag van de verwijzing

De verwijzing is gebaseerd op artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. **[or. 12]**

[omissis]