



Datum van inontvangstneming : 28/08/2017

**Zaak C-449/17**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

26 juli 2017

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

16 maart 2017

**Verzoekende partij en verzoekster tot Revision:**

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

**Verwerende partij en verweerder in Revision:**

Finanzamt Wolfenbüttel

---

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF**

[OMISSIS]

**BESLISSING**

**In de zaak van**

A & G Fahrschul-Akademie GmbH, [OMISSIS] Salzgitter,

verzoekster en verzoekster tot Revision,

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Wolfenbüttel,

verweerder en verweerder in Revision,

betreffende de omzetbelasting 2010

heeft de Vijfde Senat

[OMISSIS]

op 16 maart 2017 beslist als volgt:

- 1 A. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- 2 1. Valt rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1 onder het begrip „school- of universitair onderwijs” 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?
- 3 2. Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord,
- 4 kan de erkenning van verzoekster als organisatie met soortgelijke doeleinden in de zin van 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 afgeleid uit de regelingen ter zake van het rijinstructeursexamen, de verlening van de rijinstructeursbevoegdheid en de afgifte van de rijschoolvergunning in de Gesetz über das Fahrlehrerwesen van 25 augustus 1969 (Bundesgesetzblatt I 1969, 1336), laatstelijk gewijzigd bij wet van 28 november 2016 (Bundesgesetzblatt I 2016, 2722, Fahrlehrergesetz), alsmede uit het algemeen belang van het opleiden van rijschoolleerlingen tot veilige, verantwoordelijke en milieubewuste verkeersdeelnemers?
- 5 3. Indien de tweede vraag ontkennend moet worden beantwoord,
- 6 impliceert het begrip „particulier” 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 dat het bij de belastingplichtige om een eenmanszaak gaat?
- 7 4. Indien de tweede en de derde vraag ontkennend moeten worden beantwoord,
- 8 geeft een docent „particulier” les in de zin 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, zodra hij voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid handelt, of gelden voor het criterium „particulier” nog andere vereisten?
- 9 B. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie deze vragen zal hebben beantwoord.

10 Overwegingen

## I.

- 11 Het geschil tussen de partijen betreft de vraag of de door verzoekster en verzoekster tot „Revision” (hierna: „verzoekster”) verrichte diensten op het gebied van rijonderricht waarvan haar klanten in het litigieuze jaar (2010) gebruik hebben gemaakt ter verkrijging van het rijbewijs van de categorie B (voertuigen met een toegestane maximum massa van niet meer dan 3 500 kilo – kg – en die zijn ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste acht personen, de bestuurder niet meegerekend) en C1 (voertuigen met een toegestane maximum massa van meer dan 3 500 kg en ten hoogste 7 500 kg en die zijn ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste acht personen, de bestuurder niet meegerekend), overeenkomstig 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 (hierna: „btw-richtlijn”) zijn vrijgesteld van omzetbelasting.
- 12 Verzoekster exploiteert een autorijschool in de vorm van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht (GmbH). Op de door haar uitgereikte facturen werd de btw niet afzonderlijk vermeld. In het litigieuze jaar deed zij in eerste instantie aangifte van belastbare handelingen. Verweerder en verweerder in „Revision” (das Finanzamt; hierna: „de belastingdienst”) handelde overeenkomstig de btw-aangifte. Bij schrijven van 22 december 2014 verzocht verzoekster om de btw te verlagen tot 0 euro. De belastingdienst wees het verzoek af. Het bezwaarschrift en het beroep slaagden niet. [OMISSIS]
- 13 Ter motivering van zijn uitspraak merkte het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg; hierna: „FG”) in wezen op [OMISSIS] [overwegingen van het FG inzake het nationaal recht]
- 14 Volgens het FG kan verzoekster zich ook niet met succes beroepen op artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn. De enkele prestatie van verzoekster bestaat in het geven van theoriecursussen en praktische rijlessen. Daarbij gaat het niet om school- of universitair onderwijs, omdat praktisch rijonderricht volgens de in het litigieuze jaar 2010 geldende Empfehlung zur Verkehrserziehung in der Schule (aanbeveling voor verkeerseducatie op school) [OMISSIS] geen noodzakelijk of wenselijk onderdeel van het school- of universitair onderwijs vormt.
- 15 Tegen deze uitspraak heeft verzoekster beroep in „Revision” ingesteld [OMISSIS]. De normatieve doelstelling van het rijonderwijs is volgens haar de cursisten tot verantwoordelijke en voorzichtige verkeersdeelnemers op te leiden. De praktische rijlessen zijn daarvan slechts één aspect.
- 16 Voorts komen volgens verzoekster de doelstellingen van het praktische rijonderricht en de verkeersveiligheidsstraining van onder andere de ADAC met elkaar overeen. Het is volgens haar in strijd met het neutraliteitsbeginsel wanneer deze vergelijkbare prestaties verschillend worden belast.

- 17 Verzoekster concludeert tot  
vernietiging van de beslissing van het FG en toewijzing van het beroep.
- 18 De belastingdienst concludeert tot  
verwerping van het beroep in „Revision”.

II.

- 19 De verwijzende rechter stelt het Hof de in het dictum onder A geformuleerde vragen over de uitlegging van de btw-richtlijn en schorst de behandeling van de zaak totdat het Hof deze vragen zal hebben beantwoord.
- 20 1. Toepasselijke bepalingen
- 21 a) Unierecht
- 22 Overeenkomstig artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„[...]

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;

[...]”

- 23 Artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) 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.”

- 24 Artikel 4 van richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 2006 betreffende het rijbewijs luidt als volgt:

„Categorieën, definities en minimumleeftijden

1. Met het in artikel 1 bedoelde rijbewijs mogen gemotoriseerde voertuigen van de hierna omschreven categorieën worden bestuurd. Het mag worden afgegeven vanaf de per categorie vastgestelde minimumleeftijd. Onder ‚gemotoriseerd voertuig’ wordt verstaan elk zichzelf over de weg voortbewegend wegvoertuig, anders dan een voertuig dat op rails wordt voortbewogen.

[...]

4. Motorvoertuigen

[...] b) categorie B:

motorvoertuigen met een toegestane maximum massa van ten hoogste 3 500 kg en ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste 8 personen, de bestuurder niet meegerekend; aan de motorvoertuigen van deze categorie kan een aanhangwagen worden gekoppeld mits de toegestane maximum massa daarvan niet meer bedraagt dan 750 kg.

[...]

d) categorie C1:

motorvoertuigen niet behorende tot de categorieën D 1 of D met een toegestane maximum massa van meer dan 3 500 kg en ten hoogste 7 500 kg en die zijn ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste acht personen, de bestuurder niet meegerekend; aan motorvoertuigen van deze categorie kan een aanhangwagen worden gekoppeld met een toegestane maximum massa van ten hoogste 750 kg”.

- 25 b) Nationaal recht

- 26 Overeenkomstig § 4, punt 21, van de Umsatzsteuergesetz (Duitse btw-wet; hierna: „UStG”) zijn de volgende handelingen die onder § 1, lid 1, punt 1, UStG vallen, vrijgesteld van btw:

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

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

- bb) wanneer de bevoegde autoriteit van de deelstaat verklaart dat zij volgens de voorschriften voorbereiden voor een beroep of een examen dat ten overstaan van een publiekrechtelijke rechtspersoon moet worden afgelegd,
  - b) rechtstreeks op scholing of opleiding gerichte onderwijsdiensten die worden verstrekt door zelfstandige docenten
    - aa) in instellingen voor hoger onderwijs in de zin van de §§ 1 en 70 van de Hochschulrahmengesetz en publiekrechtelijke scholen voor algemeen of beroepsonderwijs, of
    - bb) in privéscholen en andere inrichtingen voor algemeen of beroepsonderwijs, voor zover deze voldoen aan de voorwaarden onder a).”
- 27 De Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Duitse wet rijonderricht motorrijtuigen) van 25 augustus 1969 [OMISSIS], laatstelijk gewijzigd bij wet van 28 november 2016 [(OMISSIS) Fahrlehrergesetz; hierna: „FahrlG”], bevat met betrekking tot het verkrijgen van de rijinstructeursbevoegdheid en de rijnschoolvergunning onder andere de volgende regelingen:

„§ 1 Vereiste en inhoud van de rijinstructeursbevoegdheid

(1) Wie personen opleidt die een rijbewijs voor motorvoertuigen in de zin van § 2 van de Straßenverkehrsgesetz (Duitse wegenverkeerswet) willen behalen (rijnschoolleerlingen), dient in het bezit te zijn van de rijinstructeursbevoegdheid.[...]. De categorieën komen overeen met de indeling van het rijbewijs volgens artikel 4 van richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 2006 betreffende het rijbewijs (PB L 403, blz. 18).

[...]

(3) De rijinstructeursbevoegdheid geeft recht op het geven van het algemene deel van het theoretische onderricht.

(4) Van de rijinstructeursbevoegdheid mag slechts gebruik worden gemaakt in combinatie met de rijnschoolvergunning of in het kader van een dienst- of leerbetrekking bij een rijnschoolhouder.

§ 2 Voorwaarden voor de verlening van de rijinstructeursbevoegdheid

(1) De rijinstructeursbevoegdheid wordt verleend indien de aanvrager

1. ten minste 22 jaar is,

2. aan de gestelde geestelijke, lichamelijke en vakbekwaamheidsvereisten voldoet en er geen feiten bekend zijn waaruit zijn onbetrouwbaarheid ten aanzien van het beroep van rijinstructeur blijkt,
3. ten minste een beroepsopleiding [OMISSIS] of een gelijkwaardige vooropleiding heeft voltooid,
4. in het bezit is van het rijbewijs voor de categorieën A2, BE en CE en, indien de rijinstructeursbevoegdheid voor categorie A of categorie DE moet worden verleend, tevens van het rijbewijs voor categorie A dan wel categorie DE,
5. beschikt over voldoende rijervaring met motorvoertuigen van de categorie waarvoor de rijinstructeursbevoegdheid moet worden verleend,
6. binnen de afgelopen drie jaar tot rijinstructeur is opgeleid,
7. zijn vakbekwaamheid in een examen overeenkomstig § 4 heeft aangetoond en
8. beschikt over de voor de uitoefening van de beroepsactiviteit noodzakelijke kennis van de Duitse taal.

[...]

[OMISSIS]

[...]

#### § 4 Rijinstructeursexamen

(1) Door middel van het examen moet worden aangetoond dat de aanvrager van de rijinstructeursbevoegdheid beschikt over de vakbekwaamheid voor het opleiden van rijschoolleerlingen. De aanvrager dient blijk te geven van

1. grondige kennis
  - a) van de verkeerspedagogiek en -didactiek,
  - b) op het gebied van het verkeersgedrag en de risico's in het verkeer,
  - c) van de relevante wettelijke regels,
  - d) van de milieubewuste en energiezuinige rijstijl,
  - e) de rijdynamica,
2. voldoende kennis van de motorvoertuigtechniek en



3. het vermogen en de vaardigheid op inhoudelijk juiste wijze, gericht op de doelstellingen van het rijonderricht, en methodisch doordacht les te geven.

[...]

[OMISSIS]

...

#### § 10 Vereiste en inhoud van de rijnschoolvergunning

(1) Wie als zelfstandig rijinstructeur rijnschoolleerlingen opleidt of door bij hem werkzame rijinstructeurs laat opleiden, dient in het bezit te zijn van de rijnschoolvergunning.

[...]

#### § 11 Voorwaarden voor afgifte van de rijnschoolvergunning

(1) De rijnschoolvergunning wordt afgegeven indien

1. de aanvrager ten minste 25 jaar is en er geen feiten bekend zijn waaruit zijn onbetrouwbaarheid ten aanzien van het leiden van een autorijschool blijkt,
2. [OMISSIS] [verwijzing naar een niet weergegeven bepaling]
3. de aanvrager in het bezit is van de rijinstructeursbevoegdheid voor de categorie waarvoor hij de rijnschoolvergunning aanvraagt,
4. de aanvrager ten minste gedurende twee jaar in het kader van een dienstbetrekking bij de houder van een rijnschoolvergunning het vak van rijinstructeur als hoofdberoep heeft uitgeoefend,
5. de aanvrager heeft deelgenomen aan een cursus bedrijfseconomie voor rijnschoolhouders van ten minste 70 lessen van 45 minuten,
6. de aanvrager beschikt over de noodzakelijke lesruimte, de noodzakelijke leermiddelen en de voor het rijonderricht in de betreffende rijbewijscategorie bestemde lesvoertuigen.

[...]

[OMISSIS]

#### § 13 Afgifte van de rijnschoolvergunning, vergunningsbewijs

(1) De rijnschoolvergunning wordt afgegeven door overhandiging of toezending van het vergunningsbewijs. [OMISSIS]

[...]”

- 28 De in het litigieuze jaar 2010 nog niet in werking getreden Fahrerschüler-Ausbildungsordnung van 19 juni 2012 (Duits reglement betreffende de opleiding van rijsschoolleerlingen) [OMISSIS] bepaalt onder meer:

„§ 1 Doel en inhoud van de opleiding

(1) Doel van de opleiding is de leerling in staat te stellen op een veilige, verantwoordelijke en milieubewuste wijze aan het verkeer deel te nemen. Doel van de opleiding is daarnaast de voorbereiding op het rijexamen.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Bijzonderheden met betrekking tot het aan te leren rijgedrag]

[...]”

- 29 § 6 van de Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Duitse verordening inzake de toelating van personen tot het wegverkeer) (Fahrerlaubnis-Verordnung in de versie van 13 december 2010 [OMISSIS]) (verordening rijbevoegdheid) luidt:

„(1) Het rijbewijs wordt afgegeven in de volgende categorieën:

[...]

Categorie B: [OMISSIS] [komt overeen met artikel 4, lid 4, onder b), van richtlijn 2006/126]

...

Categorie C1: [OMISSIS] [komt overeen met artikel 4, lid 4, onder d), van richtlijn 2006/126]”

- 30 2. Situatie naar nationaal recht

- 31 De diensten van verzoekster zijn naar nationaal recht niet vrijgesteld van btw.

- 32 a) Aan de voorwaarden voor vrijstelling overeenkomstig § 4, punt 21, onder a), UStG is niet voldaan [OMISSIS].

- 33 aa) Aan de criteria van § 4, punt 21, onder a), aa), UStG is niet voldaan, omdat geen erkenning door de staat is verleend overeenkomstig § 7, lid 4, van de Grundgesetz (hierna: „GG”) noch een toelating naar het recht van een deelstaat.

- 34 De exclusieve bevoegdheid inzake de regulering van het particulier onderwijs berust overeenkomstig de §§ 30 en 70 e.v. GG bij de deelstaten [OMISSIS]. De op federaal recht gebaseerde afgifte van de rijsschoolvergunning door

overhandiging of toezending van het vergunningsbewijs overeenkomstig § 13 FahrIG houdt derhalve niet in dat de rijsschool als vervangende school overeenkomstig § 7, lid 4, GG door de staat is erkend of naar het recht van een deelstaat is toegestaan.

35 bb) Er is geen sprake van een verklaring van de bevoegde autoriteit van een deelstaat in de zin van § 4, punt 21, onder a), bb), UStG. [OMISSIS]  
[Overwegingen bij een niet-toepasselijke bepaling]

36 b) Ook de vrijstelling overeenkomstig § 4, punt 21, onder b), UStG is niet van toepassing. Verzoekster is immers geen instelling voor hoger onderwijs in de zin van de §§ 1 en 70 van de Hochschulrahmengesetz (Duitse kaderwet hoger onderwijs) noch een publiekrechtelijke school voor algemeen of beroepsonderwijs en op grond van de overwegingen bij II.2., onder a), aa), ook geen privéschool of andere inrichting voor algemeen of beroepsonderwijs die voldoet aan de voorwaarden van § 4, punt 21, onder a), UStG.

37 3. Situatie naar Unierecht

38 Volgens de verwijzende rechter is het denkbaar dat verzoekster zich kan beroepen op artikel 132, lid 1, onder i) of j), van de btw-richtlijn (zie, over de inroepbaarheid van richtlijnen in het algemeen, arrest van het Hof van 15 mei 2014, Almos Agrarkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 31 e.v.; [OMISSIS]).

39 4. Eerste prejudiciële vraag

40 a) De verwijzende rechter neigt naar de opvatting dat de activiteit van verzoekster voldoet aan de voorwaarden die zowel in artikel 132, lid 1, onder i), als in artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn aan de dienstverrichting worden gesteld, omdat het geven van rijonderricht schoolonderwijs is. Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat het begrip „school- of universitair onderwijs” onder i) en j) op dezelfde wijze moet worden uitgelegd (arrest van het Hof van 28 januari 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punt 31).

41 aa) Het begrip „school- of universitair onderwijs” wordt in de btw-richtlijn niet gedefinieerd. Volgens de rechtspraak van het Hof beperkt dit begrip zich echter niet alleen tot onderwijs dat leidt tot een examen ter verkrijging van een kwalificatie of waardoor een opleiding kan worden verkregen met het oog op de uitoefening van een beroepsactiviteit, maar omvat het ook andere activiteiten waarin aan scholen of universiteiten les wordt gegeven teneinde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat die activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben. De niet-uniforme taalversies van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn moeten daarbij aldus worden uitgelegd dat het bij school- of universitair onderwijs moet gaan om lessen in de zin van de overdracht van kennis en vaardigheden tussen een leraar of docent en leerlingen of studenten (arresten van het Hof van 14 juni 2007 C-445/05, EU:C:2007:344, punt 26, en Eulitz, EU:C:2010:47, punten 23, 29 en 32).

- 42 bb) Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken; hierna: „BFH”) heeft deze rechtspraak gevolgd [OMISSIS]. De verwijzende rechter heeft de rechtspraak van het Hof aldus opgevat dat het begrip „school- of universitair onderwijs” betrekking heeft op iedere beroepsopleiding die niet een louter recreatief karakter heeft [OMISSIS].
- 43 Onder dit criterium zou ook het door verzoekster gegeven rijonderricht kunnen vallen, want de verwerving van de vaardigheid en de bevoegdheid om een voertuig te besturen heeft niet alleen een louter recreatief doel, maar is bovendien onderdeel van het normale levenspatroon, omdat voertuigen weliswaar ook voor particuliere recreatieve doeleinden, maar evengoed voor zakelijke doeleinden (bijvoorbeeld voor ritten naar de opleidingsinstelling of het werk of voor ritten tijdens de uitoefening van het werk) worden gebruikt en het bezit van een rijbewijs bij een aantal beroepen deel uitmaakt van de aanwervingsvoorwaarden [OMISSIS].
- 44 cc) Volgens de verwijzende rechter staan de beperkingen in artikel 134 van de btw-richtlijn niet eraan in de weg dat een beroep wordt gedaan op artikel 132, lid 1, onder i), van die richtlijn. De voorwaarden van artikel 134, onder a), van de btw-richtlijn zijn immers niet vervuld: het gaat om de vrijgestelde diensten zelf en niet om prestaties die verband houden met de vrijgestelde dienst, waarop de bepaling doelt. Aan de vereisten van artikel 134, onder b), van de btw-richtlijn is niet voldaan omdat er geen sprake is van mededinging met ondernemingen waarvoor het belastingvoordeel niet geldt; in het geval van erkenning zouden immers alle erkende rijsscholen het belastingvoordeel genieten.
- 45 5. Tweede prejudiciële vraag
- 46 De verwijzende rechter betwijfelt of verzoekster als organisatie met soortgelijke doeleinden in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn is erkend.
- 47 a) Het begrip „organisatie” is volgens de rechtspraak van het Hof in beginsel ruim genoeg om ook particuliere entiteiten met winstoogmerk zoals verzoekster te omvatten (arresten van het Hof van 21 januari 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punt 39; 28 november 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 28, en 26 mei 2005, *Kingscrest Associates Ltd. en Montecello Ltd.*, C-498/03, EU:C:2005:322, punt 35). Het BFH heeft zich bij dit standpunt aangesloten [OMISSIS].
- 48 b) Ook het commerciële karakter van een activiteit sluit niet uit dat deze ook het karakter van een activiteit van algemeen belang kan hebben (arresten van het Hof van 3 april 2003, *Hoffmann*, C-144/00, EU:C:2003:192, punt 38, en *Kingscrest Associates Ltd. en Montecello Ltd.*, EU:C:2005:322, punt 31). Derhalve staan de artikelen 132, lid 1, onder i), 133 en 134 van de btw-richtlijn er niet aan in de weg dat onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door niet-publieke organisaties, van btw worden vrijgesteld (arrest van het Hof *MDDP*, EU:C:2013:778, punten 27 en 33). Om te kunnen

worden erkend moeten particuliere organisaties echter soortgelijke doeleinden nastreven als die van de publiekrechtelijke lichamen (arrest van het Hof MDDP, EU:C:2013:778, punt 35).

- 49 c) De rechtspraak met betrekking tot de erkenning van ondernemers als organisaties van sociale aard (artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn moet in beginsel ook op het terrein van het onderwijs (artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn) worden toegepast [OMISSIS].
- 50 Volgens deze rechtspraak kan bij de elementen die met het oog op erkenning in aanmerking moeten worden genomen, 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 reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen, alsook aan het feit dat de kosten van de betrokken prestaties mogelijk grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (arrest van het Hof van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C: 2012:716, punt 31; [OMISSIS]).
- 51 aa) Bij de afweging staat aan de erkenning niet in de weg dat de kosten in het onderhavige geval niet door een overheidsorgaan worden gedragen, omdat het slechts één van de elementen is waarmee rekening kan worden gehouden (arrest van het Hof Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, punt 39; [OMISSIS]).
- 52 bb) Voor een erkenning van verzoekster door de lidstaat Bondsrepubliek Duitsland pleit dat voor de exploitatie van een rijnschool volgens § 4 FahrIG het rijninstructeursexamen met succes moet zijn afgelegd en volgens de §§ 1 en 10 tot en met 13 FahrIG een rijninstructeursbevoegdheid nodig is, waarvan de verlening van een groot aantal voorwaarden afhangt, evenals een aparte rijnschoolvergunning. Daarnaast dient het opleiden van rijnschoolleerlingen tot veilige, verantwoordelijke en milieubewuste verkeersdeelnemers het algemeen belang. Met § 1, lid 1, van de FahrSchüler-Ausbildungsordnung van 19 juni 2012, die in het litigieuze jaar 2010 nog niet in werking was getreden, is deze doelstelling [OMISSIS] inmiddels uitdrukkelijk door de Staat erkend.
- 53 cc) Tegen een erkenning zou echter kunnen pleiten dat het Hof met betrekking tot de vrijstelling overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn heeft vastgesteld dat bij de beoordeling van het algemeen nut van particuliere entiteiten met een winstoogmerk in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de doelstellingen die deze entiteiten globaal beschouwd nastreven, en met de duurzaamheid van hun sociaal engagement (arresten van het Hof van 28 juli 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-543/14, EU:C:2016:605, punt 62 e.v., en 17 juni 2010, *Commissie/Frankrijk*, C-492/08, EU:C:2010:348, punten 45 en 46).

- 54 Indien deze rechtspraak van toepassing zou zijn op het in casu relevante artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn, zou de vraag rijzen of het voor de erkenning van verzoekster als organisatie met soortgelijke doeleinden in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn voldoende is dat aan de wettelijke regelingen inzake het rijninstructeursexamen, de rijninstructeursbevoegdheid en de rijnschoolvergunning is voldaan en dat het opleiden van rijnschoolleerlingen tot veilige, verantwoordelijke en milieubewuste verkeersdeelnemers een activiteit van algemeen belang is.
- 55 6. Derde prejudiciële vraag
- 56 De verwijzende rechter vraagt zich af of de rechtsvorm van verzoekster uitsluit dat er sprake kan zijn van lessen die „particulier door docenten” worden gegeven in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn. In de tot nu toe door het Hof en het BFH beoordeelde gevallen betreffende het verstrekken van onderwijs door particuliere docenten was de belastingplichtige telkens een eenmanszaak (zie arresten van het Hof Haderer, EU:C:2007:344, en Eulitz, EU:C:2010: 47; [OMISSIS]). Ook in taalkundig opzicht suggereert het begrip „docent” dat het om een natuurlijke persoon gaat.
- 57 Daartegenover staat dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel en dat bij de toepassing van de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn moet worden geëerbiedigd, zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten bij de btw-heffing verschillend worden behandeld (bijvoorbeeld arresten van het Hof van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punt 1 van de samenvatting en punt 30, en Kingscrest Associates Ltd. en Montecello Ltd., EU:C:2005:322, punt 41; zie ook arrest van het Hof van 2 juni 2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).
- 58 7. Vierde prejudiciële vraag
- 59 In de btw-richtlijn wordt niet gedefinieerd wat moet worden verstaan onder een docent die particulier lesgeeft. Uit de omschrijving kan alleen worden afgeleid dat een vrijgestelde onderwijsactiviteit „particulier” moet worden uitgeoefend [OMISSIS]. Het Hof heeft in dit verband vastgesteld dat lessen met betrekking tot het school- of universitair onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn „particulier door docenten worden gegeven” wanneer de docenten daarbij voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid handelen en er in beginsel een verband bestaat tussen de concrete inhoud van de lessen en de kwalificaties van de docenten (arrest van het Hof Haderer, EU:C:2007:344, punten 30 en 31). Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of aan deze voorwaarden is voldaan (arrest van het Hof Haderer, EU:C:2007:344, punt 38). Het BFH heeft zich daarbij aangesloten [OMISSIS] en vastgesteld dat het ontbreken van een recht op honorarium in geval van verhindering of bij het niet doorgaan van een cursus ervoor pleit dat de activiteit van de docent particulier wordt uitgeoefend [OMISSIS].

- 60 Overeenkomstig deze beginselen heeft verzoekster het rijnderricht „particulier” gegeven omdat zij de lessen voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid gaf en er een rechtstreeks verband bestond tussen de concrete inhoud van de door haar gegeven lessen en haar kwalificaties. Aan het criterium „particulier” wordt ook niet afgedaan wanneer de lessen, met name de theoretische, aan meerdere rijnschoolleerlingen tegelijk zouden zijn gegeven, want in de rechtspraak is gepreciseerd dat het de erkenning van een activiteit als lessen die particulier door een docent worden gegeven niet in de weg staat wanneer de docent aan meerdere personen tegelijk lesgeeft (arrest van het Hof Haderer, EU:C:2007:344, punt 31; [OMISSIS]). Voor de oplossing van het geschil is evenmin relevant of de aan het onderricht ten grondslag liggende rechtsbetrekkingen rechtstreeks met de rijnschoolleerlingen of met derden (bijvoorbeeld met de ouders van de leerlingen of studenten) bestonden [OMISSIS].
- 61 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of het in overeenstemming is met de in de titel van hoofdstuk 2 van de btw-richtlijn verwoorde doelstelling „vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang” dat overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn iedere beroepsopleiding is vrijgesteld die niet een louter recreatief karakter heeft en door docenten wordt verzorgd die voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid handelen.

[OMISSIS]