Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

21 oktober 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder i) en j) – Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang – Onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs – School- of universitair onderwijs – Elementaire zwemlessen”

In zaak C?373/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 27 maart 2019, ingekomen bij het Hof op 13 mei 2019, in de procedure

Finanzamt München Abteilung III

tegen

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Negende kamer, S. Rodin (rapporteur) en N. Piçarra, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door S. Eisenberg en J. Möller als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en R. Pethke als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt München Abteilung III (belastingdienst München III, Duitsland; hierna: „belastingdienst") en Dubrovin & Tröger – Aquatics (hierna: „Dubrovin & Tröger") over de weigering van de belastingdienst om de door Dubrovin & Tröger verrichte diensten op het gebied van zwemonderwijs vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel IX van richtlijn 2006/112, met als opschrift „Vrijstellingen", omvat een hoofdstuk 2 dat betrekking heeft op „[v]rijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang". In dat hoofdstuk staat artikel 132, waarvan lid 1 luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen 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;

[...]"

Duits recht

4 § 1, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG"), luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen:

1. Leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht. [...]

[...]"

5 § 4 UStG, „Vrijstellingen voor leveringen en andere prestaties", bepaalt:

„De volgende onder § 1, lid 1, punt 1, van deze wet vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

21. 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 (Duitse grondwet) 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 (kaderwet hoger onderwijs) 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;

22. 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;

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

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Dubrovin & Tröger is een vennootschap onder firma die een zwemschool exploiteert. In het kader van haar activiteit geeft zij lessen op verschillende niveaus aan hoofdzakelijk kinderen, om de basisvaardigheden en technieken van het zwemmen bij te brengen. Zij is van mening dat deze diensten moeten worden vrijgesteld van btw.

7 Aangezien de belastingdienst na een belastingcontrole over 2007 tot en met 2011 van mening was dat die diensten niet vielen onder de btw-vrijstellingen van § 4, punten 21 en 22, UStG, heeft hij op 22 november 2011, 3 september 2012 en 12 augustus 2013 btw-aanslagen voor deze jaren vastgesteld.

8 Dubrovin & Tröger heeft zonder succes bezwaar gemaakt tegen deze aanslagen en heeft vervolgens beroep ingesteld bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland).

9 Terwijl dat beroep aanhangig was, heeft de belastingdienst op 21 december 2017 gewijzigde jaarlijkse aanslagen vastgesteld waarin hij, onder handhaving van de kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten als belastbare handelingen, de betaalde voorbelasting in aanmerking heeft genomen en in aftrek heeft gebracht. Deze gewijzigde jaarlijkse aanslagen zijn overeenkomstig de toepasselijke fiscale procedureregels voorwerp van de procedure voor het Finanzgericht geworden.

10 Het Finanzgericht heeft dat beroep toegewezen, waarbij het benadrukte dat, ofschoon de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten naar nationaal recht niet waren vrijgesteld, zij wel

waren vrijgesteld op grond van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112, zoals uitgelegd door het Hof en het Bundesfinanzhof.

11 Het Finanzgericht was namelijk van oordeel dat het onderricht in elementaire zwemtechnieken schoolonderwijs is en dat ook een vennootschap onder firma zich, net als een individuele ondernemer, kan beroepen op artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112.

12 De belastingdienst heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht beroep in *Revision* ingesteld bij de verwijzende rechter, het Bundesfinanzhof. Hij betoogde onder meer dat de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn noch naar Unierecht, noch naar nationaal recht onder de btw-vrijstellingen vallen, op grond dat Dubrovin & Tröger geen particuliere docent in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 is.

13 Dienaangaande is de verwijzende rechter in de eerste plaats van oordeel dat de door Dubrovin & Tröger verrichte diensten onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 vormen, aangezien er onmiskenbaar een algemeen belang bestaat bij het aanleren van een elementaire basisvaardigheid zoals zwemmen, die eenieder zou moeten bezitten, met name om het hoofd te kunnen bieden aan noodsituaties in het water.

14 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat de onderhavige zaak verschilt van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), waarin het Hof heeft geoordeeld dat het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 geen betrekking heeft op rijonderricht dat door een autorijschool wordt gegeven. Afgezien van het feit dat rijonderricht gespecialiseerd onderwijs vormt – terwijl de verschillende zwemlessen met elkaar verweven zijn –, is het immers niet in het algemeen belang.

15 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af welke criteria doorslaggevend zijn om een lichaam te kunnen erkennen als een lichaam „met soortgelijke doeleinden” als die van publiekrechtelijke lichamen voor onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, dan wel beroepsopleiding of -herscholing in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

16 De verwijzende rechter neigt naar de opvatting dat de in het arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), geformuleerde criteria met betrekking tot de in artikel 132, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112 bedoelde erkenning als instelling van „sociale aard” naar analogie moeten worden toegepast op de erkenning als lichaam „met soortgelijke doeleinden” in het kader van artikel 132, lid 1, onder i), van deze richtlijn. De erkenning van Dubrovin & Tröger als lichaam „met soortgelijke doeleinden” zou dus kunnen voortvloeien uit het algemeen belang bij het aanleren van een elementaire basisvaardigheid als zwemmen.

17 In de derde plaats vraagt de verwijzende rechter zich af welke eisen moeten worden gesteld aan de hoedanigheid van „particuliere docent”, die een ondernemer moet bezitten om in aanmerking te komen voor de vrijstelling bedoeld in artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112. In dit verband staat het beginsel van fiscale neutraliteit mogelijkerwijs eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde soort handelingen verrichten, ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld naargelang zij individueel ondernemer dan wel een vennootschap onder firma zijn. Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat het feit dat de docent de lessen aan meerdere personen tegelijk geeft, geen beletsel vormt voor zijn kwalificatie als „particuliere docent” (arrest van 14 juni 2007, Haberer, C?445/05, EU:C:2007:344, punten 30 en 31).

18 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Strekt het begrip ‚school- of universitair onderwijs' in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn [2006/112] zich mede uit tot het geven van zwemles?

2) Kan een organisatie overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn [2006/112] 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] dat de belastingplichtige een individuele ondernemer is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het begrip „school- of universitair onderwijs" in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het ook betrekking heeft op zwemonderwijs dat door een zwemschool wordt gegeven.

20 Artikel 132 van richtlijn 2006/112 voorziet in vrijstellingen die, zoals blijkt uit het opschrift van het hoofdstuk waar dit artikel onder valt, tot doel hebben bepaalde activiteiten van algemeen belang te bevorderen. Deze vrijstellingen betreffen evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke vallen onder de opsomming en nauwkeurige omschrijving in de richtlijn (arresten van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 17).

21 Volgens de rechtspraak van het Hof vormen die vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (arresten van 26 oktober 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 18).

22 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de bewoordingen waarmee de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het uit artikel 2 van deze richtlijn voortvloeiende algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, moeten worden uitgelegd op een wijze waardoor zij geen effect meer sorteren (arresten van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 19).

23 Opgemerkt zij dat artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 geen definitie van het begrip „school- of universitair onderwijs" bevat.

24 Het Hof heeft echter overwogen dat de overdracht van kennis en vaardigheden tussen

docent en studenten een bijzonder belangrijk element van de onderwijsactiviteit is (arresten van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punt 18, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 21).

25 Voorts heeft het Hof gepreciseerd dat het begrip „school- en universitair onderwijs” in de zin van richtlijn 2006/112 zich niet alleen beperkt 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 ook andere activiteiten omvat waarin aan scholen of universiteiten wordt lesgegeven teneinde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat deze activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben (arrest van 28 januari 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punten 22 en 23).

26 Het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112, omvat dus activiteiten die zich onderscheiden wegens zowel hun aard als het kader waarin de uitoefening ervan plaatsvindt (zie in die zin arresten van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punt 20, en 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 24).

27 Hieruit volgt dat de wetgever van de Unie met dit begrip een bepaald soort onderwijssysteem heeft willen aanduiden dat alle lidstaten gemeen hebben, ongeacht de eigen kenmerken van elk nationaal stelsel (arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 25).

28 Het begrip „school- of universitair onderwijs” verwijst voor de btw-regeling dus algemeen 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, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 26).

29 In het licht van deze overwegingen moet worden onderzocht of het zwemonderwijs dat wordt gegeven door een zwemschool als die in het hoofdgeding, kan vallen onder het begrip „school- en universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112.

30 In casu benadrukt de verwijzende rechter dat er duidelijk een algemeen belang bestaat bij zwemonderwijs, op grond waarvan dit onderwijs voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan worden onderscheiden van ander onderwijs, zoals het door een autorijschool gegeven rijonderricht, dat aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 Er zij echter op gewezen dat ofschoon door een zwemschool gegeven zwemonderwijs als aan de orde in het hoofdgeding onmiskenbaar belangrijk is en een doelstelling van algemeen belang nastreeft, het niettemin gespecialiseerd onderwijs vormt dat op ad-hocbasis wordt gegeven, wat 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 (zie naar analogie arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punt 29, en beschikking van 7 oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C?47/19, niet gepubliceerd, EU:C:2019:840, punt 33).

32 Hoewel het belang van de in het kader van rij- of vaaronderricht overgedragen kennis, met name om het hoofd te bieden aan noodsituaties en meer in het algemeen om de veiligheid en de lichamelijke integriteit van personen te waarborgen, niet kan worden ontkend, heeft het Hof in het arrest van 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), en in de beschikking van 7 oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C?47/19, niet gepubliceerd, EU:C:2019:840), voorts geoordeeld dat rij- of vaaronderricht niet valt onder het begrip „school- en universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112.

33 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het geen betrekking heeft op het door een zwemschool gegeven zwemonderwijs.

Tweede en derde vraag

34 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

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 moet aldus worden uitgelegd dat het geen betrekking heeft op het door een zwemschool gegeven zwemonderwijs.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.