

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

4 mei 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Door een onderwijsinstelling tegen vergoeding aan een beperkt publiek aangeboden restaurant- en theaterdiensten”

In zaak C-699/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [hogerberoepsrechter (afdeling civiel recht), Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk] bij beslissing van 2 december 2015, ingekomen bij het Hof op 24 december 2015, in de procedure

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

tegen

Brockenhurst College,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, E. Regan (rapporteur), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: X. Lopez Bancalari, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 november 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- het Brockenhurst College, vertegenwoordigd door L. Poots, barrister, gevolmachtigd door R. J. Finlayson, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, aanvankelijk vertegenwoordigd door V. Kaye, vervolgens door S. Brandon, als gemachtigden, bijgestaan door M. Jones, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 december 2016,

het navolgende

Arrest

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

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (belasting- en douanedienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst”) en Brockenhurst College (hierna: „College”) over vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) met betrekking tot door laatstgenoemde geleverde restaurant- en theaterdiensten.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Ingevolge artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan btw onderworpen.

4 Titel IX van richtlijn 2006/112 heeft het opschrift „Vrijstellingen”. In deze titel bevindt zich onder meer hoofdstuk 1, „Algemene bepalingen”, waaronder artikel 131 van deze richtlijn valt, evenals hoofdstuk 2, „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, dat bestaat uit de artikelen 132 tot en met 134 van de genoemde richtlijn.

5 Artikel 131 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

6 Artikel 132 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. 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;

[...]

7 Artikel 133 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten 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:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of

verbetering van de diensten die worden verricht;

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

c) 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 aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

[...]"

8 Artikel 134 van de richtlijn luidt als volgt:

„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 btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

9 De vrijstellingen van artikel 132 van de richtlijn 2006/112 zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet bij section 31 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw van 1994), waarin is bepaald dat een dienst wordt vrijgesteld indien hij voldoet aan een beschrijving uit Schedule 9 bij die wet.

10 Part II van Schedule 9 van deze wet bepaalt in Group 6, punten 1 en 4, dat vrijgesteld zijn:

„1. De verstrekking door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling van

(a) onderwijs;

[...]

(c) beroepsopleidingen;

[...]

4. Goederenleveringen of diensten (anders dan het afnemen van examens) die nauw samenhangen met de verrichting van een onder punt 1 vallende beschrijving (de hoofdprestatie) door of aan de voor vrijstelling in aanmerking komende instelling die de hoofdprestatie verricht mits:

(a) de goederen of diensten bestemd zijn voor rechtstreeks gebruik door de leerling, student of stagiaire (naargelang van het geval) die de hoofdprestatie ontvangt; en

b) indien de prestatie wordt verricht voor een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling die de hoofdprestatie verricht, deze wordt verricht door een andere voor vrijstelling in aanmerking komende instelling.”

11 Noot 1 bij Group 6 definieert het begrip „voor vrijstelling in aanmerking komende instelling”.

Hoofdeding en prejudiciële vragen

12 Het College is een instelling voor hoger onderwijs die opleidingen aanbiedt op het gebied van horeca en podiumkunsten.

13 Teneinde de studenten die voor deze studies zijn ingeschreven praktische vaardigheden te laten opdoen, heeft het College, via de studenten en onder supervisie van hun docenten, een restaurant in beheer en organiseert het voorstellingen voor bezoekers van buiten de onderwijsinstelling. Zowel het restaurant als de voorstellingen zijn slechts toegankelijk voor een beperkt publiek bestaande uit personen die geïnteresseerd zouden kunnen zijn in de activiteiten van het College en van wie de gegevens zijn opgenomen in een database om ze met een vaste nieuwsbrief over de activiteiten te kunnen informeren. Het College stelt deze mensen ervan op de hoogte dat de activiteiten plaatsvinden in het kader van zijn opleidingen en tegen een gereduceerd tarief dat wat de maaltijden betreft ongeveer 80 % bedraagt van de werkelijke kostprijs. De maaltijden in het restaurant worden geannuleerd indien minder dan 30 personen hebben gereserveerd.

14 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de extra inkomsten voor het College niet het hoofddoel vormen van deze dienstverlening, waarmee het College concurreert met commerciële ondernemingen.

15 De verwijzende rechter geeft aan dat de praktijktraining een vast onderdeel van de lessen vormt en dat de studenten hiervan op de hoogte waren toen zij zich voor een van de opleidingen inschreven.

16 Het College heeft over de in aanmerking genomen periode de btw voldaan, zoals die op basis van het standaardtarief over de in rekening gebrachte prijs voor de maaltijden en theaterdiensten werd vastgesteld.

17 Het College is evenwel van mening dat deze goederenleveringen en diensten als diensten die „nauw samenhangen” met het onderwijs, conform artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 vrijgesteld hadden moeten zijn. Nadat zijn verzoek tot terugbetaling door de belastingdienst was afgewezen, heeft het College beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter in eerste aanleg, bevoegd in belastingzaken, Verenigd Koninkrijk).

18 Bij beslissing van 5 november 2012 heeft deze rechter in eerste aanleg geoordeeld dat deze diensten vrijgesteld waren van btw omdat zij nauw samenhangen met het onderwijs. De Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (rechter in tweede aanleg, bevoegd in belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) heeft bij uitspraak van 30 juni 2014 de beslissing van de First-tier Tribunal gehandhaafd.

19 De belastingdienst heeft tegen deze laatste beslissing beroep ingesteld bij de verwijzende rechterlijke instantie, die van mening is dat de uitkomst van het geding waarover zij zich moet uitspreken afhangt van de uitlegging van richtlijn 2006/112.

20 In die omstandigheden heeft de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [hogerberoepsrechter (afdeling civiel recht), Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk] de

behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Hangen, voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder i), van [...] richtlijn [2006/112], restaurantdiensten en theaterdiensten die door een onderwijsinstelling worden verricht ten behoeve van een betalend publiek (dat niet de hoofdprestatie, het onderwijs, afneemt) ‚nauw samen’ met de verstrekking van onderwijs in omstandigheden waarin de studenten (die de afnemers van de hoofdprestatie, het onderwijs, zijn) hun medewerking verlenen aan de verstrekking van deze diensten in het kader van hun opleiding en als een wezenlijk onderdeel van die opleiding?
- 2) Is het bij de vaststelling of restaurantdiensten en theaterdiensten als diensten die ‚nauw samenhangen’ met onderwijs onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), vallen van belang:
- a) dat studenten veeleer profiteren van de verrichting van de betrokken diensten dan van het voorwerp van deze diensten;
- b) dat deze diensten direct noch indirect door de studenten worden ontvangen of afgenomen, maar worden ontvangen en afgenomen door de leden van het publiek die hiervoor betalen en die geen ontvanger zijn van de hoofdprestatie, namelijk het onderwijs;
- c) dat, vanuit het oogpunt van de typische afnemers van de betrokken diensten (dat wil zeggen het publiek dat hiervoor betaalt), die diensten niet ervoor zorgen dat een andere dienst onder optimale omstandigheden wordt verricht, maar een doel op zich vormen;
- d) dat, vanuit het oogpunt van de studenten, de betrokken diensten geen doel op zich vormen, maar dat de deelname aan het verstrekken van die diensten ervoor zorgt dat de hoofdprestatie, het onderwijs, onder optimale omstandigheden wordt verstrekt;
- e) en in welke mate moet rekening worden gehouden met het beginsel van fiscale neutraliteit?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 in die zin moet worden uitgelegd dat activiteiten die in omstandigheden als die in het hoofdgeding worden verricht, waarbij studenten van een hogeronderwijsinstelling in het kader van hun opleiding en tegen betaling aan derden restaurant- en theaterdiensten leveren, kunnen worden aangemerkt als „nauw samenhangend” met het onderwijs in de zin van deze bepaling en dus als vrijgesteld van btw.

22 Artikel 132 van richtlijn 2006/112 voorziet in vrijstellingen die, zoals blijkt uit het opschrift van het hoofdstuk waar dit artikel onder valt, ten 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 uit de richtlijn (arrest van 25 februari 2016, Commissie/Nederland, C?22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 De bewoordingen waarmee de genoemde vrijstellingen zijn omschreven moeten strikt worden uitgelegd aangezien zij afwijkingen zijn van het in artikel 2 van richtlijn 2006/112 vastgelegde algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent evenwel niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (arrest van 25 februari

2016, Commissie/Nederland, C-22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 bevat geen definitie van het begrip „nauw samenhangende” handelingen dat daarin voorkomt. Niettemin volgt uit de bewoordingen van de betrokken bepaling dat zij zien op dienstverlening die een nauwe samenhang vertoont met „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of herscholing”. Derhalve kan dienstverlening enkel als „nauw samenhangend” met deze laatste diensten worden beschouwd wanneer daadwerkelijk nevendiensten worden verricht bij de hoofddienst die bestaat uit het onderwijs dat de betrokken instellingen geven (zie in die zin arresten van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punten 27 en 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 25 maart 2010, Commissie/Nederland, C-79/09, niet gepubliceerd, EU:C:2010:171, punt 50).

25 Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof is een dienst nevens geschikt aan een hoofddienst indien de dienstverrichting geen doel op zich vormt, maar een middel is om zo goed mogelijk van de hoofddienst te profiteren (arrest van 25 maart 2010, Commissie/Nederland, C-79/09, niet gepubliceerd, EU:C:2010:171, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In dit verband is de vrijstelling voor verrichtingen die „nauw samenhangen” met het onderwijs in ieder geval onderworpen aan drie voorwaarden die voor een deel zijn vastgelegd in de artikelen 132 en 134 van richtlijn 2006/112. Ze houden in wezen in dat ten eerste zowel de hoofddienst als de dienstverrichtingen die hier nauw mee samenhangen moeten worden verricht door instellingen zoals bedoeld in artikel 132, lid 1, onder i), van de richtlijn, ten tweede de dienstverlening onmisbaar moet zijn voor de vrijgestelde verrichtingen, en ten derde de genoemde dienstverlening er niet hoofdzakelijk op mag zijn gericht aanvullende inkomsten voor de instellingen te genereren met activiteiten die zij uitoefenen in directe mededinging met btw-plichtige commerciële ondernemingen (zie in die zin arresten van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punten 34, 38 en 42, en van 25 maart 2010, Commissie/Nederland, C-79/09, niet gepubliceerd, EU:C:2010:171, punt 61).

27 In het hoofdgeding staat wat de eerste voorwaarde betreft, vast dat het College een publiekrechtelijke instelling met een onderwijsdoelstelling is en als zodanig in aanmerking komt voor de vrijstelling krachtens artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

28 Wat betreft de tweede voorwaarde volgt uit punt 39 van het arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), dat diensten alleen als onmisbaar voor de vrijgestelde verrichtingen kunnen worden gekwalificeerd indien zij van zodanige aard of kwaliteit zijn dat zonder die diensten niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de onder artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 vallende instelling aan haar studenten verstrekte onderwijs.

29 In casu volgt uit de verwijzingsbeslissing dat de praktijktraining is opgezet als integraal deel van de studie en dat studenten zonder deze training geen gedegen opleiding krijgen aangeboden.

30 In dit verband dient nader te worden opgemerkt dat de studenten van het College alle restauranttaken onder leiding van hun studiebegeleiders voor hun rekening nemen en dat het beheer van het trainingsrestaurant van het College tot doel heeft om de voor de horeca-opleiding ingeschreven studenten in een praktisch kader vaardigheden te laten opdoen.

31 Hetzelfde geldt voor de lessen op het gebied van podiumkunsten. De ingeschreven studenten verzorgen door het College georganiseerde concerten en optredens om praktijkervaring op te doen.

32 Vastgesteld dient te worden dat het onderwijs op de gebieden horeca en podiumkunsten zoals het College dat verzorgt, zonder deze praktische training niet gelijkwaardig zou zijn.

33 Deze vaststelling wordt gestaafd door het feit dat het trainingsrestaurant volgens het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland in de ogen van de studenten gelijkstaat aan een klaslokaal en door het feit dat de studenten volgens de Europese Commissie nuttige ervaring opdoen wanneer zij in een levensechte situatie maaltijden bereiden en serveren. Die ervaring maakt een belangrijk deel uit van de opleiding.

34 In deze omstandigheden blijkt dat de restaurant- en theaterdiensten in het hoofdgeding moeten worden beschouwd als onmisbaar voor een kwalitatief hoogwaardige hoofddienst bestaande in het onderwijs dat het College verzorgt.

35 Wat de derde voorwaarde betreft, moet eraan worden herinnerd dat deze een specifieke uitdrukking vormt van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich er met name tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (zie in die zin arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In het hoofdgeding staat allereerst vast dat de restaurant- en theaterdiensten van het College alleen toegankelijk zijn voor personen die zich vooraf voor een door deze instelling beheerde verzendlijst hebben ingeschreven. In het bijzonder waar het de voorstellingen betreft, verduidelijkt de verwijzende rechter dat het publiek meestal bestaat uit vrienden en familie van de studenten van het College en uit personen die zich vooraf hebben aangemeld voor de database van deze onderwijsinstelling.

37 Bovendien is het trainingsrestaurant slechts toegankelijk na reservering en op voorwaarde dat het vol zit, aangezien de studenten pas bij een minimum van dertig gasten volwaardig profijt hebben van hun dienstverlening. Anders dan bij een commercieel restaurant dat reserveringen in beginsel onvoorwaardelijk zal nakomen, worden de maaltijden geannuleerd indien de drempel niet wordt gehaald.

38 Ten slotte blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat de studenten van de opleiding de restaurantdiensten, de concerten en voorstellingen geheel zelf aanbieden, organiseren en uitvoeren, waarmee deze situatie fundamenteel verschilt van die van studenten die stage lopen bij een commerciële onderneming, waar zij deel uitmaken van een groep professionals die zulke diensten leveren onder de concurrentievoorwaarden op de respectievelijke markten.

39 Het blijkt dus dat de diensten die het College in het kader van het aan zijn studenten verstrekte onderwijs aan een beperkt aantal derden aanbiedt, substantieel verschillen van de diensten die een theater of een commercieel restaurant gewoonlijk aanbieden en dat deze diensten gericht zijn op een apart publiek zodat niet in dezelfde consumentenbehoefte wordt voorzien.

40 Bovendien staat niet ter discussie dat de vaste tarieven van het College slechts 80 % van de kosten voor de maaltijden dekken. Het College blijkt zich met de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, dus niet ten doel te stellen aanvullende inkomsten te verwerven

door in directe concurrentie met btw-plichtige commerciële ondernemingen, zoals restaurants of theaters, diensten te verrichten.

41 Dientengevolge blijken de diensten die het College aan een beperkt aantal derden aanbiedt, niet vergelijkbaar te zijn met de diensten die commerciële restaurants en theaters aanbieden en leidt de btw-vrijstelling voor de door deze instelling aangeboden diensten niet tot een verschil in fiscale behandeling.

42 Tot slot moet eraan worden herinnerd dat het de taak van de nationale rechter is om, uitgaande van de aanwijzingen van het Hof, na te gaan of deze voorwaarden in de feitelijke omstandigheden van de bij hem aanhangig gemaakte zaak zijn vervuld.

43 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 in die zin moet worden uitgelegd dat activiteiten die in omstandigheden als die in het hoofdgeding worden verricht, waarbij studenten van een hogeronderwijsinstelling in het kader van hun opleiding en tegen betaling aan derden restaurant- en theaterdiensten leveren, kunnen worden aangemerkt als „nauw samenhangend” met de hoofdprestatie, het onderwijs, en dus als vrijgesteld van btw, wanneer deze diensten onmisbaar zijn voor hun opleiding en niet bedoeld zijn om deze instelling extra inkomsten te verschaffen door in directe concurrentie met btw-plichtige commerciële ondernemingen diensten te verrichten. Het staat aan de nationale rechter dit na te gaan.

Kosten

44 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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 (btw) moet in die zin worden uitgelegd dat activiteiten die in omstandigheden als die in het hoofdgeding worden verricht, waarbij studenten van een hogeronderwijsinstelling in het kader van hun opleiding en tegen betaling aan derden restaurant- en theaterdiensten leveren, kunnen worden aangemerkt als „nauw samenhangend” met de hoofdprestatie, het onderwijs, en dus als vrijgesteld van btw, wanneer deze diensten onmisbaar zijn voor hun opleiding en niet bedoeld zijn om deze instelling extra inkomsten te verschaffen door in directe concurrentie met btw-plichtige commerciële ondernemingen diensten te verrichten. Het staat aan de nationale rechter dit na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.