

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

14 maart 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder i) en j) – Vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang – School- of universitair onderwijs – Begrip – Rijonderricht door een autorijschool”

In zaak C-449/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 16 maart 2017, ingekomen bij het Hof op 26 juli 2017, in de procedure

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

tegen

Finanzamt Wolfenbüttel,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, A. Arabadjiev, E. Regan (rapporteur), C. G. Fernlund en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: M. Aleksejev, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 juni 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- A & G Fahrschul-Akademie GmbH, vertegenwoordigd door D. Hippke, Steuerberater, en A. Hüttli, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard als gemachtigde,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R.

Campos Laires als gemachtigden,

- de Finse regering, vertegenwoordigd door S. Hartikainen als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en B. Killmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 oktober 2018,

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 A & G Fahrschul-Akademie GmbH (hierna: „A & G”) en het Finanzamt Wolfenbüttel (belastingdienst Wolfenbüttel, Duitsland; hierna: „belastingdienst”) ter zake van de weigering van laatstgenoemde om de door A & G gegeven autorijlessen voor de verkrijging van het rijbewijs van de categorieën B en C1, bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 2006 betreffende het rijbewijs (PB 2006, L 403, blz. 18), vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3 Titel IX van richtlijn 2006/112, „Vrijstellingen”, bevat een hoofdstuk 2, „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, waarin artikel 132 is opgenomen dat in lid 1 bepaalt dat de lidstaten vrijstellingen verlenen 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;

„[...]”

Richtlijn 2006/126

4 Overweging 8 van richtlijn 2006/126 luidt:

„Om aan de eisen inzake de veiligheid van het wegverkeer te voldoen dienen dus minimumvoorwaarden te worden vastgesteld voor de afgifte van het rijbewijs. Er moet een verdere harmonisatie van de normen inzake de door de bestuurders af te leggen rijexamens en inzake de

afgifte van rijbewijzen worden uitgevoerd. Daartoe moeten de eisen inzake kennis, rijvaardigheid en rijgedrag die samenhangen met het besturen van motorvoertuigen worden omschreven, moet het rijexamen op deze concepten worden gebaseerd, en moeten de minimumnormen inzake lichamelijke en geestelijke geschiktheid voor het besturen van die voertuigen opnieuw worden omschreven.”

5 Artikel 4 van deze richtlijn bepaalt:

„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 maximummassa 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 maximummassa daarvan niet meer bedraagt dan 750 kg.

[...]

d) categorie C1:

motorvoertuigen niet behorende tot de categorieën D1 of D met een toegestane maximummassa 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 maximummassa van ten hoogste 750 kg;

[...]”

Duits recht

6 Volgens § 4, punt 21, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), in de op 21 februari 2005 gepubliceerde versie (BGBl. 2005 I, blz. 386), zijn de volgende onder § 1, lid 1, punt 1, van deze wet vallende handelingen 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 het Grundgesetz (grondwet) 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 het Hochschulrahmengesetz (kaderwet hoger onderwijs) 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);

[...]"

7 § 6 van de Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (verordening inzake de toelating van personen tot het wegverkeer), in de versie van 13 december 2010 (BGBl. 2010 I, blz. 1980), luidt:

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

[...]

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

[...]

Categorie C1: [artikel 4, lid 4, onder d), van richtlijn 2006/126]

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 A & G exploiteert een autorijschool in de rechtsvorm van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Op de door haar uitgebrachte facturen werd het btw-bedrag niet afzonderlijk vermeld. In eerste instantie deed zij voor het belastingjaar 2010 (hierna: „betrokken periode”) aangifte van belastbare handelingen. De belastingdienst handelde overeenkomstig de btw-aangifte van A & G.

9 Bij brief van 22 december 2014 heeft A & G verzocht om de door haar verschuldigde btw terug te brengen tot 0 EUR, hetgeen de belastingdienst heeft geweigerd. Het bezwaar en het beroep dat A & G tegen het besluit van de belastingdienst heeft ingesteld, zijn afgewezen c.q. verworpen. Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft onder meer overwogen dat A & G zich niet met succes kon beroepen op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112. De door A & G verleende prestaties, bestaande in het geven van theorie- en praktische autorijlessen, vallen immers niet onder het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van deze bepaling, aangezien het praktische rijonderricht volgens de in de betrokken periode geldende Empfehlung zur Verkehrserziehung in der Schule (aanbeveling voor verkeerseducatie op school) geen noodzakelijk of wenselijk onderdeel van dat onderwijs vormt.

10 A & G heeft tegen deze beslissing van het Finanzgericht beroep in „Revision” ingesteld bij de verwijzende rechter, het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland). Daartoe heeft zij met name betoogd dat het door de nationale wetgever beoogde doel van het rijonderricht via een autorijschool bestaat in het opleiden van verantwoordelijke weggebruikers.

11 Voorts komen volgens verzoekster de doelstellingen van het praktische rijonderricht door een autorijschool en de verkeersveiligheidsstraining van onder andere de Allgemeine Deutsche

Automobil-Club (Duitse automobielclub) met elkaar overeen. Het is dus in strijd met het neutraliteitsbeginsel om deze vergelijkbare prestaties verschillend te belasten.

12 De verwijzende rechter geeft aan dat de door A & G aangeboden prestaties krachtens nationaal recht niet zijn vrijgesteld, aangezien zij niet voldoet aan de voorwaarden van § 4, punt 21, onder a) en b), UStG, in de op 21 februari 2005 bekendgemaakte versie. Hij is echter van mening dat A & G zich zou kunnen beroepen op artikel 132, lid 1, onder i) of j), van richtlijn 2006/112.

13 In dit verband is hij geneigd om aan te nemen dat de activiteit van verzoekster in het hoofdgeding valt onder het begrip „school- en universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112.

14 Hij heeft echter twijfels over het feit of A & G voldoet aan de andere criteria van die bepalingen, aangezien niet zeker is of zij kan worden aangemerkt als „organisatie die [...] wordt erkend” als lichaam met soortgelijke doeleinden als een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van die richtlijn noch of haar activiteiten kunnen worden aangemerkt als lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op school- of universitair onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van die richtlijn.

15 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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]?

2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, kan de erkenning van verzoekster als organisatie met soortgelijke doeleinden in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn [2006/112] worden afgeleid uit de regelingen ter zake van het rijinstructeursexamen, de verlening van de rijinstructeursbevoegdheid en de afgifte van de rijschoolvergunning in het [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (wet inzake rijinstructeurs)], alsmede uit het algemeen belang van het opleiden van rijschoolleerlingen tot veilige, verantwoordelijke en milieubewuste verkeersdeelnemers?

3) Indien de tweede vraag ontkennend moet worden beantwoord, impliceert het begrip ‚particulier’ van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn [2006/112] dat het bij de belastingplichtige om een eenmanszaak gaat?

4) Indien de tweede en de derde vraag ontkennend moeten worden beantwoord, geeft een docent ‚particulier’ les in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn [2006/112], zodra hij voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid handelt, of gelden voor het criterium ‚particulier’ nog andere vereisten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

16 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 rijonderricht dat door een autorijschool, zoals die in het hoofdgeding, wordt gegeven om het rijbewijs van de categorieën B en C1 te verkrijgen, zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126.

17 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 uit de richtlijn (arrest van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Volgens de rechtspraak van het Hof vormen die vrijstellingen autonome begrippen van het Unierecht die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie in die zin arrest van 26 oktober 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 De bewoordingen waarin de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het uit artikel 2 van die 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 (arrest van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Er zij aan herinnerd dat artikel 132, lid 1, onder i) en j), van die richtlijn geen enkele definitie van het begrip „school- of universitair onderwijs” bevat.

21 Het Hof heeft echter overwogen dat de overdracht van kennis en vaardigheden tussen docent en studenten een bijzonder belangrijk element van de onderwijsactiviteit is (arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punt 18).

22 Voorts heeft het 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).

23 Zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kunnen activiteiten die niet een louter recreatief karakter hebben, op grond van deze vaste rechtspraak onder het begrip „school- of universitair onderwijs” vallen voor zover zij in scholen of aan universiteiten worden onderwezen.

24 Het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder 1) 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 arrest van 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punt 20).

25 Hieruit volgt dat, zoals de advocaat-generaal in de punten 13 tot en met 17 van zijn conclusie heeft opgemerkt, 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.

26 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.

27 In het licht van deze overwegingen moet worden onderzocht of rijonderricht dat door een autorijschool zoals die van verzoekster in het hoofdgeding wordt gegeven met het oog op de verkrijging van het rijbewijs van de categorieën B en C1, zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126, 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.

28 In casu betoogt verzoekster in het hoofdgeding dat het door haar gegeven rijonderricht de overdracht omvat van zowel praktische als theoretische kennis die nodig is om het rijbewijs van de categorieën B en C1 te verkrijgen, en dat het doel van dit onderwijs niet louter recreatief is, aangezien het bezit van dat rijbewijs met name kan beantwoorden aan professionele behoeften. Het daartoe gegeven onderwijs valt derhalve onder het begrip „school of universitair onderwijs” als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112.

29 Opgemerkt zij echter dat rijonderricht door een autorijschool zoals die waarvan in het hoofdgeding sprake is, 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.

30 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 rijonderricht dat door een autorijschool, zoals die in het hoofdgeding, wordt gegeven om het rijbewijs van de categorieën B en C1 te verkrijgen, zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126.

Tweede tot en met vierde vraag

31 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeven de tweede tot en met de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

32 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:

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 rijonderricht dat door een autorijschool, zoals die in het hoofdgeding, wordt gegeven om het rijbewijs van de categorieën B en C1 te verkrijgen, zoals bedoeld in artikel 4, lid 4, van richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 2006 betreffende het rijbewijs.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.