



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 8 maart 2007¹

Zaak C-434/05

**Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/
West-Friesland (Horizon College)**

tegen

Staatssecretaris van Financiën

[Verzoek van de Hoge Raad (Nederland) om een prejudiciële beslissing]

Zaak C-445/05

Werner Haderer

tegen

Finanzamt Wilmersdorf

[Verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Vrijstellingen – Tegen betaling ter beschikking stellen van docenten door een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling – Lessen gegeven aan scholieren van een onderwijsinstelling door zelfstandige, door die instelling betaalde docent”

Twee van de btw

1. -vrijstellingen in de Zesde richtlijn² hebben, kort gezegd, betrekking op onderwijs en hiermee nauw samenhangende diensten verstrekt door onderwijsinstellingen, en op lessen die particulier door docenten worden gegeven.
2. De twee onderhavige prejudiciële verzoeken werpen de vraag op of deze vrijstellingen ook gelden voor, enerzijds, het ter beschikking stellen van docenten door een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling en voor, anderzijds, het geven van lessen op een school door een zelfstandige docent.

Zesde richtlijn

3. Ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn³ is het verrichten van diensten onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige aan btw onderworpen.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, nadien veelvuldig gewijzigd). Na 1 januari 2007 en bijgevolg na de feiten van de onderhavige zaken is de Zesde richtlijn ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die volgens de derde overweging van de considerans tot doel heeft om de structuur en de formulering van – in de eerste plaats – de Zesde richtlijn te herschikken zonder dat materiële wijzigingen worden aangebracht. De enkele substantiële wijzigingen die niettemin zijn aangebracht, zijn zonder gevolgen voor de uitkomst van de onderhavige zaken.

3 Zie ook artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112.

4. Artikel 4, lid 1, bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die „zelfstandig [...] economische activiteiten verricht”, waaronder volgens artikel 4, lid 2, alle werkzaamheden van dienstverrichters zijn begrepen.⁴

5. Een dienst wordt in artikel 6, lid 1, gedefinieerd als „elke handeling die geen levering van een goed [...] is”.⁵ Bijgevolg bestaat er geen opsomming van btw-plichtige diensten, maar blijkt artikel 9, lid 2, sub c en e, inzake de plaats van bepaalde diensten, zijn diensten in verband met onderwijsactiviteiten en het beschikbaar stellen van personeel in beginsel belast.⁶

6. Artikel 13, A („Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”)⁷, bepaalt evenwel onder andere het volgende:

„1. [...] [d]e lidstaten [verlenen] vrijstelling voor [...]:

[...]

- i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die 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) privélessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs;
- k) beschikbaarstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor de sub b, g, h^[8] en i, bedoelde werkzaamheden en met het oog op de verlening van geestelijke bijstand;

[...]

- 2. a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n^[9], bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:
 - de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;
 - beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

4 Zie ook artikel 9, lid 1, eerste en tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

5 Zie ook artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112.

6 Zie ook resp. artikelen 52, sub a, en 56, lid 1, sub f, van richtlijn 2006/112.

7 Zie ook artikelen 132 tot en met 134 van richtlijn 2006/112.

8 Sub b, g en h hebben, kort gezegd, betrekking op ziekenhuisverpleging en medische verzorging, maatschappelijk werk en sociale zekerheid, en de bescherming van kinderen en jongeren.

9 Sub l, m en n hebben, kort gezegd, betrekking op activiteiten van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische aard, alsmede op sport of culturele instellingen.

- 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 diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;
 - de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.;
- b) Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:
- zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
 - zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.”

Feiten en nationale procedure in zaak C-434/05 (Horizon College)

7. Volgens de verwijzingsbeslissing is de Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) een te Alkmaar, Nederland, gevestigde onderwijsinstelling (hierna: „Horizon College”). Wat de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn betreft, gaat het klaarblijkelijk om een organisatie met een door de lidstaat erkende onderwijsdoelstelling. De hoofdactiviteit is het verzorgen van middelbaar en beroepsonderwijs.

8. Horizon College heeft, ten minste in het tijdvak van 1995 tot en met 1999, bij deze instelling in dienst zijnde docenten ter beschikking gesteld van andere soortgelijke onderwijsinstellingen om daar tijdelijke tekorten aan docenten op te vangen. Volgens de hiertoe gesloten detacheringsovereenkomst werden de werkopdrachten aan de docent verstrekt door de inlenende instelling, die ook de verzekering van de wettelijke aansprakelijkheid betaalde. Het salaris van de docent werd doorbetaald door Horizon College, dat bij de inlenende instelling de nettokosten terugvorderde zonder winststopslag of btw-heffing.

9. De belastingdienst was evenwel van mening dat de geleverde diensten niet onder de vrijstellingen van de Zesde richtlijn vielen, en heeft daarom een naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1995 tot en met 1999 opgelegd.

10. Horizon College is tegen deze naheffing opgekomen. Momenteel is zijn beroep aanhangig bij de Hoge Raad, die heeft verklaard dat wanneer een onderwijsinstelling kampt met een tijdelijk tekort aan onderwijzend personeel de noodzaak is gegeven om tijdelijk over een andere docent te beschikken om het met het onderwijs beoogde doel te bereiken, en dat btw-heffing zonder meer een stijging van de kostprijs van het onderwijs tot gevolg heeft.

11. De Hoge Raad vraagt zich af of in de gegeven omstandigheden sprake is van „onderwijs” of van „diensten [...] die hiermee nauw samenhangen”. Hij heeft derhalve verzocht om beantwoording van de volgende prejudiciële vragen:

- „1) Moet artikel 13, A, [lid 1, sub i,] van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat het verstrekken van onderwijs mede omvat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling om aldaar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs te verzorgen?

- 2) Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt: kan het begrip ‚met onderwijs nauw samenhangende diensten’ zo worden uitgelegd dat dit mede de hiervoor onder vraag 1 omschreven dienst omvat?
- 3) Maakt het voor het beantwoorden van voormelde vragen verschil of degene die de leraar ter beschikking stelt zelf ook een onderwijsinstelling is?”

Feiten en nationale procedure in zaak C-445/05 (Haderer)

12. Volgens de verwijzingsbeslissing is Haderer een aantal jaren als freelancedocent werkzaam geweest voor de deelstaat Berlijn. In 1990 werkte hij regelmatig meer dan 30 uur per week bij verschillende instellingen voor volwassenenonderwijs¹⁰, waar hij huiswerkbegeleiding gaf en keramiek- en pottenbakkerscursussen leidde.

13. Zijn situatie werd geregeld door overeenkomsten die regelmatig werden vernieuwd en uitdrukkelijk bepaalden dat zij geen arbeidsverhouding tot stand brachten. Hij ontving een honorarium op uurbasis voor de daadwerkelijk verrichte werkzaamheden. Wanneer de lessen om welke reden dan ook niet doorgingen of wanneer hij wegens ziekte of anderszins niet kon werken, had hij geen aanspraak op doorbetaling van zijn honorarium. Wel ontving hij een bijdrage in zijn ziektekosten- en pensioenverzekeringspremie, alsmede een als een percentage van zijn honoraria berekende vakantievergoeding.

14. Haderer heeft met betrekking tot zijn honoraria geen btw-aangifte gedaan. De belastingdienst was van mening dat hij dit wel had moeten doen en heeft hem een btw-aanslag opgelegd.

15. Haderer heeft deze aanslag aangevochten en zulks in de eerste plaats op grond dat hij niet als zelfstandige werkzaam was geweest (en bijgevolg niet belastingplichtig zou zijn geweest) en in de tweede plaats op grond dat zijn werkzaamheden hoe dan ook krachtens artikel 13, A, lid 1, sub i en/of j, van de Zesde richtlijn waren vrijgesteld van btw.

16. Zijn beroep is thans in „Revision” aanhangig bij het Bundesfinanzhof, dat het standpunt van de lagere rechter dat Haderer daadwerkelijk als zelfstandige¹¹ handelde, overneemt en bevestigt dat zijn diensten niet op grond van enig nationaal wettelijk voorschrift kunnen worden vrijgesteld van btw.¹² De verwijzende rechter heeft evenwel twijfels over de verenigbaarheid van dit laatste met het gemeenschapsrecht. Hij merkt onder andere op dat:

- Haderer niet als „andere organisatie die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, kan worden aangemerkt, daar hij niet als zodanig is „erkend”;
- de lessen aan de instellingen voor volwassenenonderwijs waar hij zijn diensten verrichtte, als omschreven in het nationale recht, onder het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub j, lijken te vallen;

¹⁰ Twee Volkshochschulen en een Elternzentrum.

¹¹ Hoewel het gezien bepaalde stukken van het dossier (zie hierboven, punten 12 en 13) dubieus kan zijn hoe zelfstandig hij nu precies was, vormt deze door de verwijzende rechter aanvaarde feitenvaststelling de basis voor de beoordeling door het Hof.

¹² De Commissie heeft opgemerkt dat § 4, punt 21, sub b, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) in 1999 in die zin is gewijzigd dat deze wet thans voorziet in btw-vrijstelling van de diensten van zelfstandige docenten die lesgeven aan onderwijsinstellingen die aan bepaalde voorwaarden voldoen.

- het niettemin onzeker is of lessen die particulier door docenten worden gegeven, alleen dan zijn vrijgesteld wanneer de docent de onderwijsprestatie rechtstreeks aan de scholieren/studenten levert en door hen wordt betaald, dan wel of de onderwijsprestatie ook aan een school of universiteit kan worden geleverd.

17. Het Bundesfinanzhof stelt derhalve de volgende prejudiciële vraag:

„Geldt voor lessen die door particuliere docenten^[13] worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs, de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub j, van richtlijn 77/388/EEG slechts wanneer de particuliere docent zijn onderwijsprestatie rechtstreeks aan de scholieren/studenten levert, die dan de ontvangers van de diensten zijn – dus wanneer hij door hen wordt betaald, of volstaat het dat de particuliere docent zijn onderwijsprestatie levert aan een school of universiteit die ontvanger van de diensten is?”

Procesverloop voor het Hof

18. In zaak C-434/05 zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Horizon College, de Nederlandse regering, de Griekse regering en de Commissie, in zaak C-445/05 door de verwerende belastingdienst, de Italiaanse regering, de Griekse regering en de Commissie.

19. De mondelinge behandelingen in de twee zaken hebben op 14 december 2006 na elkaar plaatsgevonden. In zaak C-445/05 was Haderer niet vertegenwoordigd, hoewel hij had verzocht om een mondelinge behandeling. De belastingdienst en de Duitse regering hebben evenmin mondelinge opmerkingen gemaakt. De Griekse regering en de Commissie zijn wel gehoord. Beide partijen hebben, met Horizon College en de Nederlandse regering, ook in zaak C-434/05 mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

Aard van de vrijstellingen van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn

20. Er is op gewezen dat er een paradox schuilt in de aard en de terminologie van de communautaire btw, waarin ik hierna enig licht zal proberen te brengen. Een „belastingplichtige” hoeft gewoonlijk niet de last van de btw te dragen. Mits de goederen en diensten die hij verwerft belast zijn, kan hij de betrokken belasting aftrekken van de belasting die hij zijn klanten in rekening brengt. Indien zijn verwervingen zijn „vrijgesteld” is in de kostprijs evenwel in de regel een btw-element begrepen, dat niet kan worden afgetrokken of verrekend. Er is zelfs ooit gezegd dat „[w]ie deze paradox doorziet, [...] weinig moeite [zal] hebben met de btw”.¹⁴

21. Deze laatste bewering mag optimistisch lijken, althans wanneer het gaat om een volledig begrip van de vrijstellingen in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, het is niettemin de moeite waard om bij deze paradox stil te staan alvorens de relevante vrijstellingen in het onderhavige kader te onderzoeken.

¹³ Dit is de letterlijke vertaling van het Duitse origineel, dat nauw aansluit bij de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn en bijgevolg had kunnen worden vertaald, conform de Nederlandse versie van die bepaling, als „privélessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs”.

¹⁴ Reugebrink, J., en van Hilten, M. E., *Omzetbelasting*, Deventer, 1997, blz. 40, aangehaald in Terra, B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006, Vol 1, blz. 443.

22. De btw is een algemene verbruiksbelasting die (als verschuldigde belasting) wordt geheven op alle goederen en diensten tegen een percentage van de prijs ervan, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing heeft plaatsgevonden. Bij elke transactie is de btw tegen het toepasselijke percentage verschuldigd onder aftrek van het btw-bedrag (voorbelasting), waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.¹⁵

23. De belasting drukt bijgevolg gewoonlijk op de eindverbruiker. Aangezien hij geen als zodanig handelende belastingplichtige is en geen verdere belaste levering verricht, kan hij geen belasting in rekening brengen en geen voorbelasting aftrekken.

24. Met betrekking tot de vrijstellingen van btw kan een onderscheid worden gemaakt tussen twee groepen: vrijstellingen met recht op aftrek¹⁶ en vrijstellingen zonder recht op aftrek.¹⁷

25. Een vrijstelling van een levering *met* recht van aftrek van voorbelasting leidt ertoe dat de levering van de betrokken goederen en diensten volledig is vrijgesteld (in die fase) van alle btw. Vrijstelling van een levering *zonder* dat aftrekrecht betekent dat alle voorbelasting die over de onderscheiden kostenelementen is geheven in de prijs blijft opgenomen.

26. Om dit aanschouwelijk te maken, kan het hypothetische voorbeeld dienen van een dienst die tegen een prijs van 100 (exclusief belasting) wordt verricht, waarbij een deel van de kosten van die dienst prestaties van leveranciers betreft (goederen en diensten) met een netto belastbare prijs van 50, en het toepasselijke btw-percentage 20 % bedraagt.

27. In het normale geval van een belaste dienst betaalt de dienstverrichter voor de ontvangen prestaties 60, waarvan 10 btw, en brengt hij voor de dienst 120 in rekening, waarvan 20 btw. Van die 20 trekt hij 10 als voorbelasting af en draagt hij het saldo af aan de belastingdienst. Zijn klant, indien eindverbruiker, draagt de volledige btw-last van 20. Indien echter die klant zelf ook een belastingplichtige is, voor wie de dienst een kostenfactor is bij diens daaropvolgende belaste prestatie, is de last van 20 opnieuw aftrekbaar van de verschuldigde belasting die hij zijn eigen klanten berekent, en de kosten voor hem zullen enkel de nettoprijs van 100 zijn.

28. Wanneer de dienst is vrijgesteld *met* recht van aftrek¹⁸ is geen btw verschuldigd, maar heeft de dienstverrichter nog steeds de mogelijkheid van aftrek (dat wil zeggen, in dat geval, tot terugvordering van de fiscus) van de voorbelasting van 10. De kosten voor de klant, ongeacht of hij eindverbruiker is of belastingplichtig wegens het verrichten van een belaste opvolgende prestatie, bedragen slechts 100.

29. Is de dienst vrijgesteld *zonder* recht op aftrek, dient de dienstverrichter hetzij de als voorbelasting betaalde btw van 10 zelf te dragen (hetgeen zijn eventuele¹⁹ winst met dat bedrag vermindert) hetzij, hetgeen waarschijnlijker is, en voor zover de marktomstandigheden dit toelaten, deze op zijn klanten af te wentelen door een prijs te berekenen van 110; in geen van beide situaties is sprake van aftrekbare btw. In het laatstgenoemde geval zijn de kosten voor de klant, indien eindverbruiker, hoger dan wanneer de prestatie was vrijgesteld met recht op aftrek, maar lager dan wanneer deze in het geheel

15 Zie artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301) en artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112. De aftrek wordt geregeld in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn (de artikelen 167 tot en met 192 van richtlijn 2006/112).

16 In hoofdzaak voor leveringen aan een klant in een andere lidstaat of een niet-lidstaat; deze vrijstellingen zijn geregeld in de artikelen 14 tot en met 16 van de Zesde richtlijn; zie ook artikelen 140 tot en met 166 van richtlijn 2006/112. (Bij wijze van uitzondering op de hoofdregel mogen een aantal lidstaten voor bepaalde specifieke leveringen een zogenaamd nultarief handhaven, wat neerkomt op hetzelfde als vrijstelling met recht op aftrek.)

17 Namelijk vrijstellingen „in het binnenland” krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn; zie ook artikelen 132 tot en met 137 van richtlijn 2006/112.

18 Of levering tegen een nultarief; zie voetnoot 16.

19 Dergelijke vrijstellingen hebben vaak betrekking op organisaties zonder winstoogmerk, waarbij het verschil tussen de kosten van belaste prestaties en de prijs van vrijgestelde prestaties grotendeels of geheel voor rekening komt van de personeelslasten of andere kosten die buiten de btw vallen.

niet was vrijgesteld. Indien de klant een belastingplichtige is die belaste prestaties verricht, zijn de kosten hoger dan in welk van de andere gevallen ook, aangezien er geen btw is die kan worden afgetrokken of teruggevorderd. De voorbelasting van 10 is begrepen in de betaalde prijs. En in dat geval vindt de verhoging van kosten normaal gesproken haar neerslag in de prijs van deze opvolgende prestaties.

30. De in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn opgenomen vrijstellingen zijn allemaal vrijstellingen *zonder* recht op aftrek.²⁰ Vele daarvan zullen wel betrekking hebben op leveringen aan eindverbruikers, die hierdoor uiteindelijk dus minder hoeven te betalen. School- of universitair onderwijs wordt bijvoorbeeld in de regel gegeven aan scholieren/studenten, die niet belastingplichtig zijn en voor wie het onderwijs geen kostenelement vormt in een opvolgende levering.²¹ Dit zou ten dele kunnen verklaren waarom vrijstelling van btw intuïtief als „een goede zaak” wordt ervaren.

31. Dit is evenwel niet altijd het geval. Beroepsopleidingen en her- en bijscholingscursussen voor werknemers kunnen heel goed betaald worden door de werkgever, voor wie de aldus betaalde honoraria een kostenelement van zijn leveringen vormen. Ervan uitgaande dat – zoals in de regel het geval zal zijn – de leveringen van de werkgever belast zijn, leidt in een dergelijk geval de vrijstelling dus tot hogere kosten dan bij btw-plichtigheid van het onderwijs²², en deze stijging vindt haar neerslag in de prijs van die leveringen.

32. De vrijstellingen van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn dragen derhalve niet altijd bij aan het verlichten van de btw-last. Dit inzicht kan verklaren waarom het Hof de voorwaarden van deze vrijstellingen steeds genuanceerd heeft uitgelegd. In het arrest Commissie/Duitsland²³ heeft het bijvoorbeeld met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub i, verklaard, enerzijds dat de bewoordingen van de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn strikt moeten worden uitgelegd aangezien zij afwijken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst door een belastingplichtige onder bezwarende titel verricht²⁴, en anderzijds dat het begrip diensten die nauw samenhangen met onderwijs, geen bijzonder strikte uitlegging vergt aangezien de vrijstelling moet verzekeren dat het volgen van onderwijs niet belemmerd wordt door de hogere kosten die zouden ontstaan wanneer het verrichten van dergelijke diensten aan btw was onderworpen.²⁵

33. Mijns inziens is hoe dan ook bij de uitlegging van de vrijstellingen behoedzaamheid geboden. Niettegenstaande het beginsel dat uitzonderingen op een algemene regel normaal gesproken strikt moeten worden uitgelegd, lijkt in dit geval noch een stelselmatig strikte, noch een stelselmatig ruime uitlegging noodzakelijkerwijs aangewezen. De gevolgen voor de schatkist van de staat en de portemonnee van de burgers zijn niet automatisch te voorspellen. Evenmin mag de vraag of de kosten van de toegang tot een dienst stijgen door belastingheffing, als strikt criterium worden gebruikt om te bepalen of een vrijstelling toepasselijk is. Het lijkt onvermijdelijk dat de kosten van de toegang tot ongeveer elke vrijgestelde dienst op zijn minst enige niet-aftrekbare voorbelasting omvatten. Het

20 Het gaat hierbij om vrijstellingen in het binnenland; zie voetnoot 17. Zie met betrekking tot de samenhang tussen de twee soorten vrijstellingen, het recente arrest Eurodental (C-240/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 23 e.v.) en de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in dezelfde zaak, punten 24 e.v.

21 Voor zover schoolgeld in rekening wordt gebracht, sluit de onderwijsinstelling vaak met de ouders een overeenkomst ter zake van het onderricht aan hun kinderen, maar dit komt op hetzelfde neer.

22 Zie punt 29.

23 Arrest van 20 juni 2002 (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811).

24 Zie punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak; zie laatstelijk arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

25 Zie punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

klarblijkelijke oogmerk van fiscale lastenverlichting voor de individuele consument van verschillende diensten van maatschappelijk belang, die vaak door overheids- of non-profitinstellingen²⁶ worden aangeboden, kan evenwel een nuttig richtsnoer vormen bij de uitlegging van de vrijstellingen, ook al kan dit in zoverre niet doorslaggevend zijn.

34. Ook moet in gedachten worden gehouden wat de Commissie in 2000 heeft uiteengezet: „De toenemende privatisering van activiteiten die van oudsher voorbehouden waren aan de overheidssector, heeft verhoogde concurrentievervalsing teweeggebracht tussen de vrijgestelde niet-belastbare en belastbare diensten. Modernisering van het btw-stelsel dat op de verlening van deze diensten van toepassing is, lijkt noodzakelijk en wel door rekening te houden met de verschillende strijdige belangen, onder andere die van de burgers die van deze diensten gebruikmaken. Tot slot zouden de vrijstellingen zonder recht op aftrek voor de activiteiten met een sociaal, educatief, cultureel, of ander karakter opnieuw moeten worden bestudeerd om na te gaan of ze nog aan de huidige behoeften voldoen.”²⁷

35. Tot dusverre heeft deze mededeling geen resultaten opgeleverd.²⁸ Het antwoord op de vragen in de onderhavige zaken moet derhalve worden gezocht op een enigszins schimmig legislatief terrein, dat bovendien wordt gekenmerkt door een spanningsveld tussen een streven naar fiscale harmonisatie binnen de Gemeenschap en het verlangen van elke lidstaat naar fiscale autonomie.²⁹

36. Het Hof heeft eveneens – onder andere in voornoemd arrest Commissie/Duitsland – verklaard dat de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen³⁰, en dat het doel van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn niet is alle activiteiten van algemeen belang vrij te stellen, maar enkel die welke erin zijn opgesomd en nader omschreven.³¹

37. Na het voorgaande zal ik daarom proberen te komen tot een zo letterlijk mogelijke uitlegging van de voorwaarden van de betrokken vrijstellingen. Mijns inziens zijn hiermee de belangen van de communautaire harmonisatie en de rechtszekerheid het meest gediend.

Overeenkomsten en verschillen tussen beide zaken

38. Er zijn duidelijk objectieve verschillen tussen de situatie van Horizon College en die van Haderer. Bovendien blijkt uit deze verschillen ondubbelzinnig dat de situatie van Horizon College moet worden beoordeeld in het licht van artikel 13, A, lid 1, sub i, en die van Haderer in het licht van artikel 13, A, lid 1, sub j. De diensten die door Horizon College aan andere onderwijsinstellingen worden geleverd,

26 De lijst van vrijstellingen van artikel 13, A, is niet systematisch. Volgens de toelichting bij het Commissievoorstel voor een Zesde richtlijn ging het om vrijstellingen „welke in de lidstaten reeds toepassing vinden” (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 7 en blz. 18). De oorspronkelijk in artikel 14 van het voorstel opgenomen lijst is niettemin in de loop van de totstandkoming ervan uitgebreid gewijzigd door de Raad.

27 Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement: strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel in het kader van de interne markt, COM(2000) 348 def., bijlage, punt 2.1.

28 Ook al was dit wel het geval geweest, dan nog dateert de mededeling van na de periode die in beide zaken relevant is.

29 Zoals het Economisch en Sociaal Comité heeft verklaard: „Het valt de lidstaten te verwijten dat nog altijd geen vooruitgang is geboekt met de invoering van een stelsel waartoe 33 jaar geleden in beginsel werd besloten. De geschiedenis van de Europese btw-wetgeving kan met één woord worden afgedaan: falen. Daarbij valt de Commissie niets te verwijten, zij heeft er voortdurend alles aan gedaan om het btw-schip vlot te trekken. De boosdoeners zijn evenwel de lidstaten, die haar daarbij voortdurend in de wielen hebben gereden.” (Advies van het Economisch en Sociaal Comité over de mededeling „Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel in het kader van de interne markt”; PB 2001, C 193, blz. 45.)

30 Zie punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie laatstelijk arrest van 7 december 2006, Commissie/Griekenland (C-13/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 9).

31 Zie punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie laatstelijk arrest Eurodental (aangehaald in voetnoot 20, punt 43).

kunnen niet als „privélessen die particulier door docenten worden gegeven” onder artikel 13, A, lid 1, sub j, vallen. Evenmin is Haderer een organisatie die door „de betrokken lidstaat” is erkend als een organisatie met onderwijsdoelstellingen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i (ofschoon niet kan worden gesteld dat particulieren nimmer als zodanig kunnen worden erkend³²).

39. Naast deze verschillen zijn er evenwel overeenkomsten.

40. Wat de betrokken wettelijke bepalingen betreft, vragen de bepalingen sub i en sub j om een voor zover als mogelijk samenhangende benadering. Niet alleen vallen zij binnen dezelfde ruime categorie vrijstellingen in het algemeen belang, zij hebben ook betrekking op dezelfde engere categorie onderwijs. Te verdedigen valt dat de bepalingen sub i en sub j samen alle vrijstellingen op dit terrein beogen te regelen.³³

41. Meer concreet bezien, kan in beide gevallen de aanwezigheid van een intermediaire onderwijsinstelling een belemmering voor vrijstelling zijn. Hadden dezelfde docenten van Horizon College aan dezelfde scholieren lesgegeven in het kader van de eigen activiteiten van Horizon College, dan was er duidelijk sprake van vrijstelling geweest. Het feit dat zij dit aan een andere school deden in het kader van een detachering, vertroebelt dit beeld. Dit geldt ook voor Haderer. Had hij zijn lessen privé en rechtstreeks aan scholieren/studenten in een eigen ruimte (van hem of van de scholieren/studenten) gegeven, dan was er geen vuiltje aan lucht geweest. Het probleem ontstaat doordat de lessen binnen instellingen voor volwassenenonderwijs zijn gegeven.

42. Vanuit dat oogpunt lijkt het mij ten behoeve van een samenhangende uitleg van belang om in de eerste plaats in beide gevallen stil te staan bij de aard van de verrichte dienst en de identiteit van de ontvanger ervan. Vervolgens buig ik mij over een aantal voor elk geval typische aspecten.

De aard en de ontvanger van de dienst

43. De in de verwijzingsbeslissingen weergegeven feiten kunnen in die zin worden opgevat dat zowel Horizon College als Haderer enkel aan de respectieve intermediaire onderwijsinstellingen een dienst leverden en niet aan de scholieren/studenten van die instellingen. De scholieren/studenten hadden enkel met de intermediaire instelling een contractuele of vergelijkbare betrekking. De detacheringsovereenkomst van Horizon College bepaalde dat de inlenende onderwijsinstelling toezicht hield op en verantwoordelijk was voor het door gedetacheerde docenten gegeven onderwijs. In het geval van Haderer wordt niet vermeld in welke mate de onderwijsinstellingen toezicht uitoefenden op zijn lessen, maar op grond van de weergegeven betalingsafspraken lijkt het erop dat de scholieren/studenten de instelling voor zijn diensten betaalden, juist zoals wanneer hij bij de onderwijsinstelling in dienst was geweest, en dat zij derhalve met betrekking tot de kwaliteit van die diensten enkel op de instelling verhaal hadden.

44. Zo gezien ontvingen de scholieren/studenten de onderwijsprestatie van de intermediaire onderwijsinstellingen, ook al werd het onderwijs in concreto door de docenten van Horizon College en Haderer gegeven. Anderzijds was de dienst die Horizon College en Haderer leverden aan de intermediaire onderwijsinstellingen, geen onderwijs per se, aangezien de scholieren/studenten en niet de instellingen dit onderwijs ontvingen. De dienst bestond veeleer in het ter beschikking stellen van personen (personeel of, in het geval van Haderer, hemzelf) om de intermediaire onderwijsinstelling in staat te stellen onderwijs aan hun scholieren/studenten te geven.

³² Zie arresten van 11 augustus 1995, Bultuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341), en 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, inz. punten 14-19).

³³ Zie arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 36), met betrekking tot verschillende vormen van door artikel 13, A, lid 1, sub b en c, vrijgestelde medische zorg.

45. Bijgevolg kunnen dergelijke diensten niet worden vrijgesteld als „onderwijs” of „lessen” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, respectievelijk sub j.

46. De Commissie stelt een andere benadering voor, die een onderscheid tussen beide situaties maakt.

47. Volgens haar is de door Horizon College geleverde dienst het ter beschikking stellen van personeel aan de inlenende instelling, een dienst die noch onder artikel 13, A, lid 1, sub i, noch onder enige andere vrijstelling valt.³⁴ De activiteiten van Haderer kunnen evenwel worden aangemerkt als het geven van lessen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub j, aangezien hij de lessen zelf gaf. De identiteit van de ontvanger van de dienst is niet nader omschreven in de formulering van de vrijstelling, zoals bij een aantal andere vrijstellingen. Die identiteit is dus in zoverre niet van belang. De bepalingen sub i en sub j beogen samen het gehele gebied van vrijstellingen voor onderwijsactiviteiten te bestrijken, de bepaling sub i met betrekking tot rechtspersonen, en die sub j met betrekking tot natuurlijke personen.

48. De beoordeling van de Commissie van de situatie van Horizon College wordt in essentie gedeeld door de Griekse en de Nederlandse regering. Horizon College benadrukt evenwel de doelstelling van het voorkomen van een kostenverhoging van een dienst die van algemeen belang of ten openbare nutte is.³⁵ Horizon College betoogt dat de kosten uiteindelijk door de belastingbetaler worden gedragen en dat het onderwijs zelf rechtstreeks aan de scholieren wordt gegeven door de docenten en niet door de instelling waarbij deze in dienst zijn. De inlenende instelling zou zonder de docenten van Horizon College haar wettelijke verplichting tegenover haar scholieren niet kunnen nakomen. Aangezien docenten lesgeven aan scholieren, ongeacht of zij in dienst zijn van de instelling waar zij daadwerkelijk lesgeven of van een andere instelling die hen detacheert, valt de dienst van het ter beschikking stellen van docenten onder het begrip onderwijs in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i.

49. Wat dit aangaat, deel ik evenwel de mening van de Griekse en de Nederlandse regering en van de Commissie. Wanneer een onderwijsinstelling docenten ter beschikking stelt aan een andere onderwijsinstelling, waar deze lesgeven aan scholieren/studenten van die andere instelling en zulks onder haar toezicht en verantwoordelijkheid, levert de eerstgenoemde instelling geen „onderwijs” maar onderwijzend personeel. En, zoals de Commissie tijdens de mondelinge behandeling heeft betoogd, is „onderwijs, beroepsopleiding en herscholing” die scholieren/studenten in onderwijsinstellingen ontvangen, meer dan wat docenten aan eigen kennis en vaardigheden inbrengen. Daartoe behoort het gehele kader van faciliteiten, onderwijsmateriaal, technische voorzieningen, onderwijsbeleid en organisatorische infrastructuur binnen de specifieke onderwijsinstelling waar deze docenten werkzaam zijn.

50. Het mag dan wel paradoxaal lijken dat wanneer een leverancier enkel precies zijn kosten in rekening brengt van iets dat buiten de btw valt (namelijk het aan de werknemers betaalde salaris) zonder dat hij zelf waarde toevoegt, de transactie toch aan de belasting over de „toegevoegde waarde” is onderworpen. Maar zoals wij gezien hebben, betekent vrijstelling van btw geen vrijwaring van een paradox. Bovendien hebben vele of de meeste btw-plichtige leveranciers salariskosten die zij niet kunnen aftrekken of negeren bij de berekening van hun belastingschuld, zodat het niet rechtvaardig zou zijn wanneer enkel leveranciers van personeel dit konden doen. Verder wordt personeel vaak of meestal met een winsttoegmerk ter beschikking gesteld en zal er concurrentie met andere leveranciers op dit gebied zijn, zodat het onrechtvaardig is om alleen die leveranciers vrij te stellen die geen winst maken.

³⁴ Hoewel de Commissie niet specifiek refereert aan de bepaling sub k (aangehaald in punt 6), de enige vrijstelling met betrekking tot de beschikbaarstelling van personeel, lijkt het duidelijk dat de betrokken beschikbaarstelling niet voldoet aan de voorwaarde dat zij door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand geschiedt.

³⁵ Naast het arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249), en het arrest Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 23) verwijst Horizon College naar het arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 33, punt 29) en het arrest van 10 september 2002, Kennemer Golf Club (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 19).

51. Wat de situatie van Haderer betreft, kan ik mij evenwel moeilijker verenigen met het standpunt van de Commissie, hoezeer het ook mijn sympathie heeft.

52. In de eerste plaats wordt de betrokken situatie mijns inziens reeds uitgesloten door de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub j – behalve wellicht in de Duitstalige versie, een omstandigheid die wellicht aanleiding was voor de verwijzingsbeslissing.

53. In het Duits laat de formulering „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” wellicht de uitlegging toe, dat wordt bedoeld alle onderwijs gegeven door een docent die niet tot het personeel van een onderwijsinstelling behoort.

54. In alle andere taalversies waarin de Zesde richtlijn oorspronkelijk is vastgesteld, is de omschreven dienst evenwel ondubbelzinnig het geven van *privés*³⁶, en die definitie moet volgens mij zwaarder wegen dan een slechts gedeeltelijk afwijkende formulering in een enkele taalversie.

55. De meest kenmerkende situatie waarop wordt gedoeld, is ongetwijfeld die van individuele lessen die door een docent bij hem thuis of ten huize van de scholier worden gegeven. Niettemin ga ik ermee akkoord dat ook lessen aan een groep individuen binnen de omschrijving kunnen vallen, dat de contractuele relatie niet noodzakelijk tussen de docent en de individuele scholier/student hoeft te bestaan (zoals de Commissie heeft opgemerkt, kan er zeer wel een overeenkomst tussen de ouders en de docent zijn), en dat de vraag in welke lokaliteiten de lessen worden gegeven niet doorslaggevend is.

56. Ik ben evenwel niet van mening dat lessen die aan een klas studenten worden gegeven onder de paraplu van een onderwijsinstelling en door die instelling in haar lokaliteiten en onder haar verantwoordelijkheid worden georganiseerd, eronder kunnen vallen, in het bijzonder niet wanneer de onderwijsinstelling aparte financiële en contractuele afspraken maakt met aan de ene kant de student en aan de andere kant de docent. Zoals de Italiaanse regering betoogt, kan het begrip *privés* in de normale betekenis van het woord een dergelijke opzet gewoonweg niet omvatten.³⁷

57. De opvatting van de Commissie dat artikel 13, A, lid 1, sub j, beoogt alle door individuele docenten aan scholieren/studenten gegeven lessen te bestrijken die niet onder de bepaling sub i vallen, ongeacht of deze *privé* of in het kader van een onderwijsinstelling worden gegeven, vindt mijns inziens geen steun in de bewoordingen en de ontstaansgeschiedenis van de bepalingen.

58. In het oorspronkelijke voorstel voor een Zesde richtlijn³⁸ was de vrijstelling van diensten op het gebied van onderwijs als volgt geformuleerd:

„de diensten en de daarmee gepaard gaande leveringen van goederen op onderwijsgebied of die een opvoedkundig doel dienen, dan wel die rechtstreeks zijn gericht op opleiding, vorming of beroepsomscholing, verricht door:

- hetzij publiekrechtelijke lichamen,
- hetzij particuliere onderwijsinstellingen die onder toezicht van de bevoegde overheidsinstanties staan en gemachtigd zijn tot het verstrekken van opleiding ter verkrijging van een school-, universitair of beroepsdiploma, door de staat erkend of gehomologeerd”.

36 „[P]rivattimmer givet af undervisere” in het Deens; „privélessen die particulier door docenten worden gegeven” in het Nederlands; „tuition given privately by teachers” in het Engels; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants” in het Frans; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale” in het Italiaans.

37 Zie ook arrest van de Franse Conseil d'État van 26 januari 2000 in zaak 169 626 (*Revue de droit fiscal* nr. 47, blz. 1553), en in het bijzonder de conclusie van regeringscommissaris Goulard.

38 Aangehaald in voetnoot 26; artikel 14, A, lid 1, sub i, van het voorstel.

59. Deze formulering wijkt weliswaar af van artikel 13, A, lid 1, sub i, zoals uiteindelijk vastgesteld, maar lijkt in wezen hetzelfde gebied te bestrijken en heeft duidelijk met de uiteindelijke versie de bedoeling gemeen om door de overheid verzorgd of daar haar goedgekeurd onderwijs vrij te stellen, maar andere onderwijsdiensten in de particuliere sector te belasten.

60. In het oorspronkelijke voorstel ontbrak een equivalent van het huidige artikel 13, A, lid 1, sub j. Laatstgenoemde bepaling is in een betrekkelijk late fase in de richtlijn ingevoegd, zonder enig (vastgelegd) commentaar vooraf en is bijgevolg „niet belast met een aantoonbare wetshistorie”.³⁹

61. Vrijstelling van de diensten van individuele docenten op de wijze als de Commissie die verdedigt, had betrekkelijk eenvoudig kunnen geschieden door een verwijzing naar dergelijke docenten op te nemen in artikel 13, A, lid 1, sub i. Het feit dat dit niet is gebeurd, mag op zich niet doorslaggevend zijn, maar de verschillende formulering van de bepalingen sub i en sub j doet vermoeden dat laatstgenoemde bepaling (die uitsluitend ziet op privélessen met betrekking tot school- of universitair onderwijs en niet beroepsopleiding of -herscholing, en die niet voor daarmee nauw samenhangende diensten geldt) was bedoeld als een beperkte uitzondering op het beginsel van belastbaarheid van alle onderwijsdiensten die niet onder artikel 13, A, lid 1, sub i, vallen. Bijgevolg ben ik van mening dat in het belang van een duidelijke, ondubbelzinnige en geharmoniseerde uitlegging deze bepaling moet worden uitgelegd op basis van haar eigen bewoordingen en niet als een aanhangsel bij het bepaalde sub i.

62. Ik ben mij ervan bewust dat deze conclusie wellicht niet geheel bevredigend is. De diensten van een docent wel vrijstellen van btw wanneer hij deze rechtstreeks aan scholieren/studenten levert of in vaste dienst is van een school, maar niet wanneer hij zelfstandig met een school een overeenkomst sluit om scholieren/studenten te onderwijzen lijkt vreemd, met name vanuit het oogpunt van de doelstelling om de toegang tot onderwijs niet te belemmeren door de btw op de onderwijskosten te laten drukken. Men kan verdedigen dat de betrokken regelingen juist lijken te doelen op situaties als die van Haderer en dat hij niet tussen wal en schip mag vallen. Bovendien zou het niet terecht zijn wanneer Haderer nu plotseling gehouden werd aan een fiscale last die in voorkomend geval gedragen had moeten worden door de instelling voor volwassenenonderwijs waarvoor hij werkte.

63. Bij deze bezwaren kunnen evenwel een aantal kanttekeningen worden gemaakt.

64. Ik heb reeds erop gewezen dat de lijst van vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, helaas niet systematisch is, zodat teleologische conclusies niet zonder meer van de ene vrijstelling op de andere kunnen worden geprojecteerd. Maar wanneer de wetgever het ter beschikking stellen van onderwijspersoneel aan een onderwijsinstelling niet heeft willen vrijstellen als „onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing”, is er niet noodzakelijkerwijs reden om aan te nemen dat hij het verrichten van individuele onderwijsdiensten aan een dergelijke instelling wilde vrijstellen als „privélessen”. Zou dat zijn bedoeling zijn geweest, dan was mijns inziens een verduidelijking van de formulering van de vrijstellingen noodzakelijk geweest.

65. Bovendien lijkt het vanuit praktisch oogpunt waarschijnlijk dat een overeenkomst die iemand in een situatie als die van Haderer sluit, veeleer een alternatief (om wat voor reden ook) vormt voor een arbeidsovereenkomst met de betrokken onderwijsinstelling, dan een alternatief voor een privéovereenkomst met individuele scholieren/studenten. In het laatste geval zou immers eerder de onderwijsinstelling een dienst aan de docent leveren dan omgekeerd. Volgens mij zal een arbeidsovereenkomst, met dezelfde nettovergoeding en prestaties, echter meer kosten met zich brengen voor de onderwijsinstelling (wat sociale premies en andere heffingen betreft, of andere verplichtingen die werkgevers moeten of willen vervullen) dan een overeenkomst met een onafhankelijke dienstverrichter die niet btw-plichtig is.

³⁹ Terra, B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 1991, Vol. A, blz. 604 en 605.

66. In dat geval hoeven de onderwijskosten door de heffing van btw over de dienst niet noodzakelijkerwijs meer te stijgen dan bij gebruikmaking van een meer voor de hand liggende arbeidsovereenkomst. Hoewel de doelstelling van het niet laten stijgen van de kosten van de toegang tot onderwijs voor ogen moet worden gehouden⁴⁰, zal deze wellicht moeten worden afgewogen tegen andere aspecten die ertegen pleiten ontduiking of vermijding van de kosten van gerechtvaardigde sociale zekerheid toe te staan. Uiteindelijk moet de vraag of het gebruik van zelfstandige (sub)contractanten in plaats van arbeidsovereenkomsten wenselijk is, hoe dan ook niet worden beantwoord door het al dan niet toepassen van een btw-vrijstelling die als algemeen doel heeft de lasten van bepaalde diensten die van algemeen belang worden geacht, voor de burgers te verlichten.

67. En hoewel het zeker te betreuren is wanneer Haderer met een onterechte last zou worden opgezadeld, is de taak van het Hof niet om de uitkomst van nationale procedures te bepalen, maar om het gemeenschapsrecht uit te leggen zoals het in het algemeen moet worden toegepast. Bovendien is het heel wel denkbaar dat Haderer een belasting die hij de onderwijsinstellingen waar hij werkte in rekening had moeten brengen, met terugwerkende kracht en zelfs nu nog kan afwentelen.

68. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het beschikbaar stellen van docenten zoals Horizon College heeft gedaan, niet kan worden aangemerkt als „onderwijs” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn, en dat onderwijsdiensten zoals door Haderer verricht, niet onder de omschrijving „privélessen die particulier door docenten worden gegeven” van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn vallen.

69. Ik sta nu stil bij de resterende punten die specifiek voor de twee zaken zijn.

Zaak C-434/05, Horizon College: nauw samenhangende prestaties

70. Artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn houdt een vrijstelling in voor niet alleen onderwijs en beroepsopleidingen, maar ook voor diensten en goederenleveringen die hiermee nauw samenhangen. Het Hof heeft met betrekking tot een dergelijke nevenprestatie verklaard dat deze „geen doel op zich vormt, maar een middel om de belangrijkste dienst van de dienstverlener aantrekkelijker te maken”.⁴¹

71. Horizon College en de Commissie zijn van mening dat het ter beschikking stellen van docenten door een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling in beginsel moet worden aangemerkt als een met het onderwijs samenhangende dienst. Wanneer scholieren aan een onderwijsinstelling onderwijs of een beroepsopleiding volgen en die instelling kampt met een tijdelijk tekort aan gekwalificeerde docenten of instructeurs, zal het onderwijs veel profijt hebben bij de beschikbaarstelling van gekwalificeerde krachten van een andere soortgelijke instelling.

72. Deze zienswijze is zo onmiddellijk overtuigend, als een kwestie van gezond verstand, dat een wel zeer sterkhoudende redenering nodig is om haar af te wijzen. De Griekse en de Nederlandse regering hebben argumenten aangevoerd tot staving van hun standpunt dat de beschikbaarstelling van personeel door Horizon College niet op deze grondslag kan worden vrijgesteld, maar mijns inziens snijden deze argumenten onvoldoende hout.

⁴⁰ Ik herinner er evenwel aan dat ook wanneer het onderwijs verzorgd door een instelling als die waar een docent als Haderer zijn diensten verricht, wordt vrijgesteld, de onderwijskosten niettemin reeds niet-terugvorderbare btw over verschillende leveringen (onder andere onderwijsmiddelen en materiaal zoals bijvoorbeeld pottenbakkersklei) omvatten; conform de doelstelling van artikel 13, A, wordt echter geen btw geheven over de eventueel door de instelling gemaakte winst.

⁴¹ Zie arrest van 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73. Beide regeringen zijn van mening dat vrijstelling uitgesloten is omdat de betrokken prestatie (het uitlenen van docenten van Horizon College) niet plaatsvindt aan de ontvangers van het onderwijs of de beroepsopleiding (de scholieren/studenten) maar aan degene die de hoofdprestatie levert (de inlenende onderwijsinstelling). De Nederlandse regering voegt hieraan toe dat geen samenhang bestaat tussen de beschikbaarstelling van docenten en het verstrekken van onderwijs of scholing door Horizon College aan zijn eigen scholieren/studenten. De beschikbaarstelling van docenten hangt derhalve noch nauw samen met de vrijgestelde hoofdprestatie die aan de scholieren/studenten van de inlenende instelling ten goede komt, noch met de vrijgestelde hoofdactiviteit van Horizon College.

74. In het bijzonder de Nederlandse regering haalt een aantal arresten⁴² aan voor het standpunt dat, kort gezegd, een prestatie als nauw samenhangend kan worden aangemerkt, indien deze wordt verricht binnen dezelfde relatie tussen afnemer en aanbieder als de vrijgestelde hoofdactiviteit. In geen van deze arresten lijkt het Hof zijn oordeel evenwel te hebben gebaseerd op een dergelijk criterium. In het arrest CPP bijvoorbeeld heeft het Hof niet eens stilgestaan bij de vraag of er sprake was van een „nevenprestatie”⁴³, en hoewel in het arrest Commissie/Duitsland de twee prestaties (universitair onderwijs aan studenten en door universiteiten tegen betaling uitgevoerde onderzoeksprojecten) klaarblijkelijk aan verschillende afnemers werden geleverd, ging het Hof ervan uit dat de onderzoeksactiviteiten geenszins noodzakelijk waren voor het geven van onderwijs.⁴⁴

75. Bovendien heeft het Hof in de zaak Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵ ondubbelzinnig verklaard dat wanneer een organisatie die krachtens artikel 13, A, lid 1, sub g, of sub h, van de Zesde richtlijn vrijgestelde kinderopvangdiensten aanbiedt, daarnaast tevens optreedt als bemiddelaar tussen andere personen die kinderopvang aanbieden en personen die kinderopvang zoeken, deze afzonderlijke bemiddelingsdiensten in beginsel als „nauw samenhangend” met kinderopvang kunnen worden aangemerkt, ook al levert de organisatie in dat geval de kinderopvangdiensten niet zelf aan de betrokken afnemers.

76. Het Hof heeft in dat arrest echter ook duidelijk aangegeven dat een aantal voorwaarden moet zijn vervuld ten behoeve van vrijstelling.

77. In dit verband wil ik memoreren dat de Griekse regering van mening is dat het ter beschikking stellen van docenten door Horizon College als belast moet worden aangemerkt, omdat het Hof over onvoldoende inlichtingen zou beschikken om te kunnen beoordelen of de voorwaarden voor vrijstelling inderdaad zijn vervuld.

78. Het Hof wordt evenwel gevraagd of „het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een docent aan een onderwijsinstelling om aldaar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling op tijdelijke basis onderwijs te verzorgen” *in beginsel* kan worden aangemerkt als een prestatie die nauw samenhangt met onderwijs en opleiding in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i. Mijns inziens is dit bij de aldus omschreven dienst het geval. Of dit ook *in concreto* zo is, hangt ervan af of aan een aantal voorwaarden is voldaan, hetgeen ter beoordeling van de nationale rechter staat. Het feit dat het Hof niet over alle voor een beslissing noodzakelijke inlichtingen beschikt, is geen reden om vrijstelling van de dienst af te wijzen, en geen beletsel om aanwijzingen te geven met betrekking tot de beoordeling van de te vervullen criteria.

79. Deze voorwaarden vloeien voort uit de Zesde richtlijn zelf, zoals deze is verduidelijkt in het arrest Stichting Kinderopvang Enschede.

42 Arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973); arresten Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 35) en Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 23); arrest van 3 maart 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Jurispr. blz. I-1719), en arrest Ygeia (aangehaald in voetnoot 41).

43 Zie inz. punten 22-24 van het arrest.

44 Zie inz. punt 48 van het arrest.

45 Arrest van 9 februari 2006 (C-415/04, Jurispr. blz. I-1385).

80. Aangezien de hoofdprestatie waar de betrokken dienst nauw mee samenhangt, het niet door Horizon College maar door de inlenende instelling gegeven onderwijs is, moet in de eerste plaats dat onderwijs zelf aan de in artikel 13, A, lid 1, sub i⁴⁶, gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoen. Het moet in het bijzonder gaan om „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing [...] door publiek rechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”.

81. In de tweede plaats moet het ter beschikking stellen van docenten „onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen” in de zin van artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje. In de bewoordingen van het arrest Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁷ betekent dit mutatis mutandis dat deze dienst van zodanige aard of kwaliteit moet zijn dat de inlenende onderwijsinstellingen niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn zonder de beschikbaarstelling van docenten door Horizon College.

82. Wat dit betreft zal, zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, de nationale rechter moeten bepalen of een uitzendbureau of een andere uitlener van personeel (waarvan de diensten aan btw onderworpen zijn) gelijkwaardige diensten zou hebben kunnen leveren. Het zou bijvoorbeeld kunnen zijn dat de aanwervings- en scholingsprocedures van Horizon College zodanig zijn dat een uitzonderlijk hoge kwalificatie van het onderwijspersoneel gewaarborgd is, of juist dat een uitzendbureau in de regel veel beter in staat is om op zeer korte termijn in personeel te voorzien. Dergelijke en andere factoren die van belang zijn voor de kwaliteit van de dienst, moeten worden gewogen door de bevoegde rechter.

83. In de derde plaats mag ingevolge artikel 13, A, lid 2, sub b, tweede streepje, de dienst er niet in hoofdzaak toe strekken extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan btw zijn onderworpen. Dienaangaande kan, zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, mogelijk niet volstaan dat Horizon College enkel de salaris- en andere lasten van de gedetacheerde docenten heeft berekend. Wanneer Horizon College de docenten niet aan andere onderwijsinstellingen had uitgeleend, zou het waarschijnlijk ook hun salarissen hebben moeten betalen. Het Hof beschikt niet over inlichtingen met betrekking tot de vraag of de betrokken docenten gedeeltelijk bij Horizon College in dienst waren en voor de rest van hun wekelijkse taakomvang elders gedetacheerd waren, dan wel of hun diensten gedurende de betrokken periode eenvoudigweg niet door Horizon College zelf benodigd werden. Hoe dan ook heeft de transactie voor extra inkomsten (en bijgevolg, uiteindelijk, voor extra winst – of minder verlies) gezorgd, ook al ontbrak een specifieke winststopslag bovenop de nettokosten van de betrokken docenten. Er zal wellicht een nader feitenonderzoek nodig zijn om te bepalen of dit de hoofddoelstelling van de detacheringsovereenkomsten was of enkel een bijkomend gevolg ervan.

84. In de vierde plaats merk ik op dat de lidstaten op de voet van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de vrijstelling afhankelijk kunnen stellen van een aantal andere voorwaarden.⁴⁸ Dergelijke bijkomende voorwaarden zijn niet ter sprake gekomen in de onderhavige zaken, zodat mag worden aangenomen dat er geen zijn. Wanneer evenwel op grond van die bepaling voorwaarden worden gesteld, moet de nationale rechter uiteraard nagaan of hieraan is voldaan.

85. Wat tot slot de derde vraag van de Hoge Raad betreft, is uiteraard vereist dat het ter beschikking stellen van docenten geschiedt door een lichaam of organisatie in de zin van in artikel 13, A, lid 1, sub i. Dat Horizon College een dergelijke organisatie is, lijkt buiten kijf te staan.

⁴⁶ Zie arrest Stichting Kinderopvang Enschede, punten 21-23 en dictum.

⁴⁷ Zie punten 25-28 en dictum.

⁴⁸ Zie punt 6.

Zaak C-445/05, Haderer: school- of universitair onderwijs

86. In haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen voert de verwerende belastingdienst een specifiek bezwaar aan tegen vrijstelling in het geval van Haderer. Volgens haar vallen zijn keramiek- en pottenbakkerscursussen en huiswerkbegeleiding niet onder „school- of universitair onderwijs” zoals dit is gedefinieerd in verschillende nationale bepalingen. Met name zou het vooraf vastgestelde lesprogramma ontbreken, dat een voor dergelijk onderwijs noodzakelijk kenmerk is.

87. Ik ben reeds tot de conclusie gekomen dat de lessen van Haderer hoe dan ook niet voor vrijstelling in aanmerking komen. Niettemin wil ik opmerken dat de vrijstelling niet op de argumenten van de belastingdienst mag afstuiten.

88. De verwijzende rechter is zelf van oordeel dat de betrokken lesactiviteiten „school- of universitair onderwijs” vormen, en tegen die zienswijze valt nauwelijks iets in te brengen. Enerzijds moet „huiswerkbegeleiding” per definitie in deze categorie vallen. Anderzijds zijn keramiek- en pottenbakkerscursussen heel gebruikelijk in Europese scholen. Hoewel misschien niet de meest academische bezigheid in de strikte zin van het woord, dragen dergelijke cursussen niettemin bij aan de in het schoolonderwijs algemeen nagestreefde ontwikkeling van de handvaardigheid en de kunstzinnige vorming.

89. Het begrip school- of universitair onderwijs in de zin van de vrijstelling moet op communautair niveau worden gedefinieerd.⁴⁹ Mijns inziens moet een dergelijke definitie betrekkelijk ruim zijn. Zo niet, zouden allerlei vormen van privélessen die bedoeld zijn om schoolkinderen te helpen aan btw worden onderworpen, hetgeen in strijd is met het kennelijke oogmerk van de vrijstelling. Uiteraard moet een grens worden getrokken tussen vrijgestelde lessen en zuiver recreatieve activiteiten zonder educatieve waarde, maar elk vak of activiteit waarin gewoonlijk door scholen of universiteiten les wordt gegeven, moet volgens mij binnen de werkingssfeer van de vrijstelling vallen, ongeacht of een nauwgezet omschreven programma of curriculum wordt gevolgd.

90. Bovendien lijkt het noodzakelijk en onvermijdelijk om het begrip „school- of universitair onderwijs” in de bepalingen sub i en sub j hetzelfde te definiëren. Zou men de redenering van de belastingdienst volgen, dan zouden bepaalde vormen van onderwijs en opleiding die tegenwoordig in publieke onderwijsinstellingen worden verzorgd, buiten de vrijstellingsbepaling sub i vallen, met alle zeer problematische gevolgen van dien.

Conclusie

91. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad in zaak C-434/05 als volgt te beantwoorden:

„– Artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad moet in die zin worden uitgelegd dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een docent aan een onderwijsinstelling om aldaar onder verantwoordelijkheid van die onderwijsinstelling onderwijs te verzorgen, geen onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing maar in beginsel een hiermee nauw samenhangende dienst vormt.

⁴⁹ Er bestaat uiteraard een vrij ruime rechtspraak over de begrippen onderwijs en scholing in verband met het verbod van discriminatie bij de toegang tot deze diensten, maar deze is waarschijnlijk niet volledig toepasbaar op het gebied van de btw-vrijstellingen.

- Om voor de btw-vrijstelling van deze bepaling in aanmerking te komen, moet de betrokken beschikbaarstelling geschieden door een lichaam of organisatie in de zin van voornoemde bepaling en voldoen aan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, sub b, van diezelfde richtlijn, zoals verduidelijkt door het Hof in het arrest Stichting Kinderopvang Enschede (zaak C-415/04) en, indien van toepassing, aan die van artikel 13, A, lid 2, sub a.”

92. Met betrekking tot zaak C-445/05 geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

- „- Artikel 13, A, lid 1, sub j, van richtlijn 77/388/EEG moet in die zin worden uitgelegd dat er geen sprake is van „lessen die particulier door docenten worden gegeven”, wanneer een zelfstandige docent een overeenkomst sluit met een onderwijsinstelling om les te geven aan scholieren/studenten in het kader van cursussen die door die instelling in haar lokaliteiten en onder haar verantwoordelijkheid worden georganiseerd en waarvoor de instelling en niet de docent door de scholieren/studenten wordt betaald.”