



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 21 december 2016¹

Zaak C-699/15

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
tegen
Brockenhurst College**

[Verzoek van de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (hof van beroep in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde — Vrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn — Diensten die nauw samenhangen met onderwijs — Restaurant- en theaterdiensten door een onderwijsinstelling in het kader van de opleiding aan betalende derden”

I – Inleiding

1. In het onderhavige geval onderzoekt het Hof de vrijstellingsbepaling 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 (hierna: „btw-richtlijn”).² Het is noodzakelijk duidelijkheid te scheppen over de omvang van de vrijstelling, aangezien deze vrijstelling niet alleen geldt voor een aantal nauwkeurige opgesomde diensten, maar ook voor diensten en goederenleveringen die daarmee „nauw samenhangen” (hierna: „diensten”).

2. De Uniewetgever past deze techniek om de vrijstelling uit te breiden tot deze laatste diensten ook toe op andere vrijstellingen [bijvoorbeeld die van artikel 132, lid 1, onder b) en onder n), van de btw-richtlijn]. Ook daar is de afbakening van diensten die nog wel nauw met vrijgestelde diensten samenhangen en diensten die daarmee niet meer nauw samenhangen altijd problematisch. Over deze afbakening bestaat er al enige rechtspraak van het Hof, dat zich echter tot op heden nog niet heeft behoeven te verdiepen in de kwestie of ook diensten voor derde afnemers (dat wil zeggen niet voor de te onderwijzen leerlingen [of de te behandelen patiënten] en evenmin voor andere vrijgestelde onderwijsinstellingen³) onder de vrijstelling kunnen vallen. Daarbij gaat het om situaties waarin de belastingplichtige (bijvoorbeeld de school of het ziekenhuis) voor deze derden diensten verricht die op een bepaalde wijze verband houden met de van belasting vrijgestelde dienst (het onderwijs of de ziekenhuisbehandeling).⁴

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB 2006, L 347, blz. 1.

3 — Daarover bestaat een uitspraak van het Hof – arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — In het arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388) is dezelfde vraag reeds aan de orde gesteld, omdat Duitsland de onderzoeksactiviteiten van universiteiten ten behoeve van derden als vrijgesteld aanmerkte.

3. De vraag naar de omvang van de vrijstelling van deze „nauw samenhangende” diensten wordt in casu gesteld in verband met een „opleidingsrestaurant” respectievelijk een „opleidingstheater” van het „Brockenhurst College” (hierna: „College”). In het kader van praktijkonderwijs verricht dit College tegen betaling restaurant- en theaterdiensten voor derden die door de leerlingen worden uitgevoerd, en verlangt dat de opbrengsten daarvan als tegenprestatie voor een overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder i), van btw-richtlijn belastingvrije dienst worden beschouwd. De vraag kan voor iedere vorm van praktijkonderwijs worden opgeworpen. In Duitsland heeft bijvoorbeeld een eigenaar van een kappersvakschool getracht om het laten knippen van haar door zijn leerlingen voor klanten – die daarvoor slechts een gereduceerd tarief hoefden te betalen – als belastingvrij te beschouwen.⁵ De situaties die zich kunnen voordoen zijn daarbij nagenoeg eindeloos. Dezelfde vraag zou namelijk ook rijzen wanneer – zoals de Commissie op de mondelinge behandeling heeft aangevoerd – een bakkersvakschool haar leerlingen in het kader van hun opleiding brood en broodjes laat verkopen of een opleidingsinstituut voor de reiniging van gebouwen haar leerlingen in het kader van hun opleiding bij betalende klanten inzet.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. De zaak in het hoofdgeding heeft betrekking op een tijdvak dat valt onder zowel

- a) de 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 toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), als
- b) de btw-richtlijn.

De relevante bepalingen van beide richtlijnen zijn inhoudelijk echter gelijk.

5. Artikel 131 van de btw-richtlijn (oud artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn) bepaalt:

„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. Hoofdstuk 2 van titel IX van de btw-richtlijn bevat artikel 132, lid 1, (oud artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn), op grond waarvan de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor bepaalde handelingen, waaronder in het bijzonder onder 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;”

5 — Zie Bundesfinanzhof (BFH; hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), arrest van 26 oktober 1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, 98, die de vrijstelling heeft afgewezen, omdat er tussen kappersdiensten ten behoeve van klanten en het verstrekken van onderwijs door een kapper aan zijn leerlingen een verschil bestaat.

7. Artikel 134 van de btw-richtlijn (oud artikel 13A, lid 2 van de Zesde richtlijn) bepaalt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

- a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de [btw] onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

B – *Nationaal recht*

8. De vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn zijn volgens de verwijzende rechter in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet in section 31 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw; hierna „VAT Act 1994”), waarin is bepaald dat een dienst wordt vrijgesteld indien hij voldoet aan een beschrijving uit Schedule 9 bij die wet.

9. De punten 1 en 4 in Group 6 van Part II van Schedule 9 bij de VAT Act 1994 omvatten, voor zover in dezen van belang, de volgende verrichtingen: „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.”

10. Een „voor vrijstelling in aanmerking komende instelling” wordt gedefinieerd in noot (1) bij Group 6 van Part II van Schedule 9. Volgens de verwijzende rechter staat het in het onderhavige geding vast dat het College in dit verband een „voor vrijstelling in aanmerking komende instelling” is.

III – **Hoofdgeding**

11. In het hoofdgeding gaat het om de door het College verrichte horeca- en theaterdiensten (dat wil zeggen diensten die door het College worden geleverd aan het publiek dat in het restaurant de maaltijd gebruikt of een voorstelling bijwoont).

12. Het College verstrekt volgens de toelichting van de verwijzende rechter bedrijfsmatig onderwijs aan studenten, waaronder lessen op het gebied van horeca en podiumkunsten.

13. Om de studenten die de horecavakken volgen in de gelegenheid te stellen in de praktijk vaardigheden op te doen, exploiteert het College een opleidingsrestaurant. Onder leiding van hun studiebegeleiders verzorgen en serveren studenten van het College hier een maaltijd. Derden (het publiek) komen hier eten en betalen daarvoor een bedrag dat ongeveer gelijk is aan 80 % van de kosten.

14. Om de studenten die de lessen op het gebied van podiumkunsten volgen op soortgelijke wijze praktijkervaring te laten opdoen, organiseert het College – wederom via de studenten van deze opleiding – concerten en voorstellingen voor betalend publiek.

15. Het opleidingsrestaurant is zodanig ingericht dat het voldoet aan de vereisten voor de opleiding van de studenten die lessen op het gebied van de horeca volgen. Het restaurant dient voor deze studenten tevens als klaslokaal.

16. Dit restaurant is voor het publiek als zodanig niet toegankelijk. Het College beheert een databank waarin plaatselijke groepen en individuele personen die het restaurant eventueel willen bezoeken, zijn opgenomen. Zij worden via nieuwsbrieven op de hoogte gesteld van de evenementen die door de vakgroep horeca bij het College worden georganiseerd.

17. Het College stelt ten aanzien van het opleidingsrestaurant als vereiste dat het op dezelfde dag twee rondes vol zit (30 à 40 couverts), voor twee verschillende groepen studenten, zodat de studenten hier optimaal van profiteren. Zo niet, dan wordt de maaltijd geannuleerd.

18. Een soortgelijke functie als die van het opleidingsrestaurant wordt binnen de opleiding podiumkunsten vervuld door de uitvoering van concerten en toneelstukken door de studenten van deze opleiding.

19. Ook hier worden de uitvoeringen gegeven voor een beperkt publiek, in die zin dat dit gewoonlijk bestaat uit vrienden en familie van de studenten, dan wel uit personen die in een vaste databank van het College zijn opgenomen.

20. Degenen die het opleidingsrestaurant bezoeken of een voorstelling bijwonen weten dat zij een lagere prijs betalen voor een maaltijd of een voorstelling die in het kader van de opleiding van de studenten moet worden bereid respectievelijk uitgevoerd.

21. De praktijktraining is opgezet als onderdeel van de lessen en voor de studenten een punt van overweging wanneer zij zich voor de respectieve opleidingen inschrijven. Indien de praktijktraining in de vorm van de horeca-activiteiten en de theatervoorstellingen en concerten niet werd gegeven, zouden de studenten de lessen niet optimaal kunnen benutten. De studenten verlenen hun medewerking aan de verrichting van de diensten in het kader van hun opleiding. Volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter vormt dit een wezenlijk onderdeel van hun onderwijs.

22. Vaststaat dat de verrichting van restaurant- en theaterdiensten niet primair tot doel heeft, het College extra opbrengsten in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen te verschaffen.

23. Bij beslissing van 5 november 2012 heeft het First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter in eerste aanleg, bevoegd in belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) bepaald dat de restaurant- en theaterdiensten, die door het College aan het publiek worden geleverd, als diensten die nauw samenhangen met onderwijs, van btw zijn vrijgesteld krachtens artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn.

24. In het door de Commissioners ingestelde hoger beroep heeft het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), rechter in tweede aanleg, bevoegd in belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) bij uitspraak van 30 januari 2014 de beslissing van het First-tier Tribunal gehandhaafd. In het door de Commissioners ingestelde beroep bij de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (hof van beroep in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk) heeft de Court besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof prejudiciële vragen te stellen.

IV – Procedure bij het Hof

25. De Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (hof van beroep in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk), waarbij het geding aanhangig is, heeft het Hof van Justitie daarom op 24 december 2015 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Hangen, voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn, 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?”

26. Over deze vragen hebben het College, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Aan de mondelinge behandeling van 10 november 2016 hebben het College, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie deelgenomen.

V – Juridische beoordeling

A – Eerste vraag

27. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe het criterium van diensten die hiermee „nauw samenhangen” in artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd. In het bijzonder wenst hij te vernemen of daaronder ook ten behoeve van derden verrichte diensten van een in artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn genoemde instelling kunnen vallen. Deze vraag rijst bij de verwijzende rechter met name omdat deze derden diensten afnemen die de leerlingen gedurende en in het kader van hun opleiding verrichten.

28. Zoals het Hof reeds met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder i), van de Zesde richtlijn heeft vastgesteld, bevat de btw-richtlijn [thans artikel 132, lid 1, onder i)], geen omschrijving van het begrip diensten die „nauw samenhangen” met het onderwijs.⁶ Reeds uit de bewoordingen van deze bepaling volgt evenwel dat het daarbij niet gaat om diensten of goederenleveringen die geen verband houden met „onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of herscholing”.

1. Hoofdprestatie, nevenprestatie en prestatie die hiermee nauw samenhangt

29. Voorts heeft het Hof overwogen dat diensten en goederenleveringen alleen als „nauw samenhangend” kunnen worden aangemerkt, wanneer zij ook als nevenprestatie bij de hoofdprestatie moeten worden beschouwd.⁷ Een prestatie kan echter alleen als nevenprestatie bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij geen doel op zich is, maar slechts een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht.⁸ Dit suggereert nogmaals dat de afnemer van de hoofdprestatie en de nevenprestatie dezelfde moeten zijn; anders zouden er eigenlijk twee zelfstandige (hoofd)prestaties zijn.

30. Deze gevolgtrekking is echter niet overtuigend. Reeds de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder i), en artikel 134 van de btw-richtlijn verzetten zich ertegen dat nauw samenhangende diensten een zodanige nevenprestatie zouden moeten zijn. Een onzelfstandige nevenprestatie deelt per definitie het lot van de hoofdprestatie (in casu de btw-behandeling van de „onderwijsdiensten”) en is om die reden op zich vrijgesteld van belasting. De afzonderlijke en in maar enkele bepalingen opgenomen vrijstelling voor diensten die nauw samenhangen met een vrijgestelde dienst heeft alleen zin als de Uniewetgever ervan is uitgegaan dat volgens de algemene grondbeginselen deze diensten eigenlijk met btw belast zijn, maar niettemin eveneens als belastingvrij moeten worden aangemerkt.

31. Overigens heeft het Hof in de zaak Horizon College⁹ de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn ook uitgebreid tot diensten van een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling (en daarmee niet rechtstreeks aan de leerlingen). Evenzo heeft het in de zaak Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club¹⁰ de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn, die weliswaar enigszins anders is geformuleerd, uiteindelijk ook laten gelden voor diensten aan derden (dat wil zeggen niet voor de eigenlijke beoefenaar van sport).

6 — Arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 46), en 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 27).

7 — Arresten van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 28); 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:534, punten 34 e.v.); 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734, punten 17 e.v.), en 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punten 27 e.v.).

8 — Arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punten 24 e.v.); 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 34), en 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734, punt 19).

9 — Arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

32. Artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn heeft daarom als uitgangspunt dat de „nauw samenhangende” dienst niet enkel een onzelfstandige nevenprestatie is, maar een zelfstandige (hoofd)prestatie. Aangezien deze laatste dienst echter zo nauw verbonden is met de vrijgestelde (hoofd)prestatie, valt deze toch (bij wijze van uitzondering) eveneens onder de voor deze hoofdprestatie geldende vrijstelling. Dit verklaart dan ook waarom artikel 134 van de btw-richtlijn alleen voor die gevallen uitdrukkelijk en aanvullend vereist dat deze op zich zelfstandige hoofdprestatie onontbeerlijk is voor de vrijgestelde (hoofd)prestatie.

33. Wanneer een „nauw samenhangende” dienst in die zin wordt opgevat, kunnen ook diensten aan derde afnemers eerder onder de werkingssfeer van de vrijstellingsbepaling vallen, dan wanneer deze dienst als een onzelfstandige nevenprestatie wordt opgevat. Dat neemt niet weg dat dit soort diensten die nog nauw met vrijgestelde diensten samenhangen, nog steeds moeten worden afgebakend van de diensten die daarmee niet meer nauw samenhangen. Daarvoor zijn het doel en de strekking van de vrijstelling relevant.

2. Doel en strekking van de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met „onderwijsdiensten”

34. De vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn heeft als doel dat het volgen van onderwijs – voor leerlingen, studenten en stagiaires – niet duurder wordt door de btw.¹¹ Zoals de Commissie en het Verenigd Koninkrijk bij de mondelinge behandeling hebben benadrukt, houdt dit wellicht verband met het feit dat educatie niet alleen aan individuele personen ten goede komt, maar ook het algemeen belang dient (zie het opschrift van titel IX, hoofdstuk 2 van de btw-richtlijn).

35. Bij de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn is het recht op aftrek van btw uitgesloten. Als gevolg daarvan heeft de afnemer van de dienst dus slechts een gedeeltelijke vrijstelling, waarvan de omvang afhangt van de (niet-aftrekbare) btw-last van degene die de prestatie verricht. Indien het College in het onderhavige geval btw verschuldigd was over zijn diensten, dan zou het met betrekking tot de betrokken goederen een recht op aftrek hebben, zodat het de prijs voor derden slechts met het verschil tussen de btw-schuld en de vooraftek hoeft te verhogen om hetzelfde economische resultaat te verkrijgen.¹²

36. Dit laat zien dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn dus niet als doelstelling heeft de betrokken belastingplichtigen (in casu de onderwijsinstellingen) te bevoordelen. Economisch gezien zal de vrijstelling namelijk alleen een gunstige uitwerking hebben op de afnemer van de prestatie die thans minder btw moet betalen.

37. Dat komt overeen met de aard van de btw-belasting als een verbruiksbelasting die de eindgebruiker verschuldigd is en alleen hem moet belasten.¹³ In dat licht valt de vrijstelling van diensten die derden rechtstreeks verbruiken en die enkel in het kader van onderwijs worden „geproduceerd”, maar moeilijk te rechtvaardigen.

11 — Zie arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47), en 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 26), en in overeenkomstige zin met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn, arrest Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punt 23).

12 — Anders dan de Commissie meent, leidt de verstrekking van restaurantdiensten tegen een niet kostendekkende vergoeding niet op zich tot een situatie waarin teveel voorbelasting wordt afgetrokken, aangezien de ingekochte levensmiddelen waarschijnlijk zo veel mogelijk onder het verlaagde tarief vallen, hetgeen het belang van het College bij de vrijstelling verklaart.

13 — Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

38. Bovendien moet het beginsel van fiscale neutraliteit ook bij de uitlegging van de vrijstellingen van de btw-richtlijn in acht worden genomen. Dit beginsel verzet zich er namelijk onder meer tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de btw-heffing.¹⁴ Bezien vanuit de eindconsument (in casu de derde afnemer) is voor de vraag of hij btw verschuldigd is, niet van belang of in een normaal restaurant of in een opleidingsrestaurant wordt gegeten. In beide gevallen wordt de consument bediend en gevoed, en in beide gevallen betaalt hij daarvoor. Dat er in een opleidingsrestaurant eventueel nog sprake is van een groter aantal tekortkomingen, wordt – zoals ook het Verenigd Koninkrijk bij de mondelinge behandeling heeft benadrukt – enkel verrekend in de hoogte van de tegenprestatie (in het onderhavige geval slechts 80 % van de kosten van de maaltijd). De kwaliteit van de restaurantdienst is hier niet van invloed.

39. Gelet op het neutraliteitsbeginsel kan het niet juist zijn om de consument vrijstelling te verlenen van de btw enkel omdat tegelijkertijd ook aan andere personen vrijgesteld onderwijs wordt verstrekt. Dit geldt ook ingeval het opleidingsrestaurant of -theater in feite maar voor een beperkt publiek toegankelijk is. Ingeval er sprake is van een economische activiteit in de zin van de btw-bepalingen, is overeenkomstig het standpunt van de Commissie en het Verenigd Koninkrijk, een beperkte klantenkring niet van belang voor de correcte belasting van die klanten. Ook de exploitatie van horeca-activiteiten in zogenaamde „ledenclubs” is een economische activiteit waarop het neutraliteitsbeginsel van toepassing is. Hetzelfde geldt voor een restaurant dat alleen klanten toelaat waarvan de naam begint met een „A”. Dit restaurant concurreert niettemin met ieder ander restaurant waar de eerste letter van de naam irrelevant wordt geacht. Hetzelfde geldt voor het onderhavige geval, waarin men zich vooraf dient te registreren om als gast in aanmerking te komen.

B – Tweede vraag, onder a) tot en met d)

40. De vraag van de verwijzende rechter die in de punten onder a) tot en met d) is onderverdeeld, strekt in wezen ertoe duidelijkheid te verschaffen omtrent de afbakeningscriteria op grond waarvan een dienst die nog nauw met een vrijgestelde dienst samenhangt, kan worden onderscheiden van een dienst die daarmee niet meer nauw samenhangt.

41. Bij deze afbakening dient in aanmerking te worden genomen dat deze vrijstellingen volgens het Hof strikt moeten worden uitgelegd, waarbij volgens de meer recente rechtspraak de uitlegging zich in de eerste plaats moet richten op het doel en de strekking van de bepaling.¹⁵ In die zin overweegt het Hof expliciet: „De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus 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.”¹⁶

14 — Arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20); 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), en 1 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

15 — Arresten van 21 maart 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23); 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 30); 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16); 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47), en 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

16 — Arresten van 21 maart 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23); 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 30); 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16); 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47), en 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

42. Daarvoor volstaat niet dat door de diensten voor derden enkel de onderwijsdoelstelling optimaal wordt bereikt. Veeleer moeten deze diensten overeenkomstig artikel 134 van de btw-richtlijn onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. In die zin heeft het Hof in het arrest *Commissie/Duitsland* vastgesteld dat het onder bezwarende titel verrichten van projecten voor derde afnemers niet van belasting is vrijgesteld, hoewel deze projecten mogelijk zeer nuttig zijn voor het universitair onderwijs, maar niet absoluut noodzakelijk om het met dit onderwijs beoogde doel te bereiken.¹⁷

43. Bepalend is of de toegang tot de vrijgestelde dienst door de btw-heffing over deze diensten duurder wordt. Een voorbeeld is de samenwerking tussen twee ondernemers direct ten gunste van de van de btw vrij te stellen eindverbruiker, zoals in het arrest *Horizon College*.¹⁸ Daarbij ging het om twee onderwijsinstellingen die voor de aanvang van de prestatie samenwerkten bij de verdeling van de werkzaamheden. Het Hof heeft de diensten tussen twee vrijgestelde onderwijsinstellingen als belastingvrij aangemerkt teneinde te voorkomen dat de daarvan profiterende studenten btw zouden betalen om de loutere reden dat het onderwijs niet direct, maar slechts indirect via een andere onderwijsinstelling aan hen werd verstrekt. Een dergelijke situatie doet zich niet voor in het onderhavige geval, waar in een later stadium tegelijkertijd tegen betaling onderwijs wordt verstrekt aan studenten en tegen betaling restaurant- respectievelijk theaterdiensten worden verstrekt aan derden.

44. Voor de erkenning dat er sprake is van een „nauw samenhangende” dienst is juist niet voldoende dat een dienst „alleen maar” als een soort product bij de belastingvrije dienst ontstaat en voor derden wordt verricht. In het onderhavige geval worden over het product de kosten van degene die profijt heeft van de dienst (hier de studenten voor het volgen van het onderwijs) immers niet hoger door de btw-heffing.¹⁹ In het onderhavige geval maakt de btw-heffing over de diensten „enkel” de toegang tot de restaurant- en theaterdiensten duurder voor de bezoeker van het restaurant en het theater.²⁰ Bijgevolg is hier geen sprake van een dienst die nauw samenhangt met het belastingvrij verstrekken van onderwijs.

45. Deze conclusie strookt uiteindelijk ook met het karakter van de btw als verbruiksbelasting. Wanneer de verbruiker (consument) btw verschuldigd is over het bedrag dat hij voor dat gebruik heeft betaald, dan is de primaire vraag, waarvoor hij dat bedrag heeft betaald. De derde betaalt in het onderhavige geval echter een bedrag primair en direct voor (dat wil zeggen direct in verband met) het eten in het restaurant (respectievelijk de theatervoorstelling) en niet voor het feit dat de leerlingen/studenten worden opgeleid.

VI – Conclusie

46. Derhalve geef ik het Hof van Justitie in overweging de prejudiciële vragen van de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (hof van beroep in burgerlijke zaken, Engeland en Wales, Verenigd Koninkrijk) als volgt te beantwoorden:

„1) Nauw samenhangende handelingen in de zin van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn zijn zelfstandige diensten, die, wanneer daarover btw wordt geheven, ook de toegang tot de op zich vrijgestelde diensten duurder maken. Daaronder vallen niet restaurant- en theaterdiensten, die een onderwijsinstelling aan betalend publiek verstrekt, dat geen afnemer is van het vrijgestelde onderwijs.

17 — Arrest van 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland* (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 48).

18 — Arrest van 14 juni 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 — Dat laatste zou bijvoorbeeld kunnen worden aanvaard, ingeval de onderwijsinstelling zelf ontwikkeld lesmateriaal aan haar eigen leerlingen verkoopt.

20 — Op dit punt zijn hier duidelijke parallellen te zien met het arrest van 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland* (C-287/00, EU:C:2002:388).

- 2) Voor de afbakening is van belang (en voor de vrijstelling nadelig), dat de begunstigden bij de levering van de voorziening aan andere consumenten zijn betrokken. Evenzo is van belang dat derden de tegenprestatie voor hun eigen verbruik, dus niet voor het verstrekken van onderwijs aan de studenten, betalen. Ten slotte is ook van belang dat de voor derden verrichte diensten – zowel gezien vanuit de derden als vanuit de studenten – een zelfstandig doel (levering van een voorziening aan derden) nastreven, dat naast de nog steeds vrijgestelde onderwijsdoelstelling staat.”