



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 3 oktober 2018¹

Zaak C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH
tegen
Finanzamt Wolfenbüttel

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Heffingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder i) en j) – Vrijstelling voor school- of universitair onderwijs – Begrippen school- of universitair onderwijs, organisaties die als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend en lessen die particulier door docenten worden gegeven – Uitbreiding van deze begrippen tot rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1 – Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die rijonderricht aanbiedt”

Inleiding

1. In de hedendaagse maatschappij is de bekwaamheid om een auto te besturen bijna even wijdverbreid als vaardigheden zoals lezen en schrijven – bijna iedereen bezit een rijbewijs. Het is evenwel de vraag of dit een fiscale vrijstelling van rijonderricht rechtvaardigt volgens dezelfde beginselen die voor schrijf- en leesonderricht gelden. Zo luidt, sterk vereenvoudigd, de rechtsvraag die in de onderhavige zaak door het Hof moet worden beantwoord.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde² bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

² PB 2006, L 347, blz. 1.

- i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;
- j) lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs”.

Duits recht

3. Artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 is in Duits recht omgezet in § 4, lid 21, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting). Volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing voorziet deze bepaling bij de huidige stand van het recht niet in een fiscale vrijstelling voor rijsscholen.

4. De verlening van de rijinstructeursbevoegdheid en de afgifte van de rijsschoolvergunning worden geregeld door de bepalingen van het Gesetz über das Fahrlehrerwesen (wet inzake rijinstructeurs).

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (hierna: „A & G Fahrschul-Akademie”) is een vennootschap naar Duits recht die rijonderricht aanbiedt. In het belastingjaar 2010 heeft deze onderneming haar bedrijfsactiviteiten aan btw onderworpen. Bij brief van 22 december 2014 aan het Finanzamt Wolfenbüttel (belastingdienst Wolfenbüttel, Duitsland) heeft zij evenwel verzocht om een correctie van deze belasting door een verlaging ervan tot nul. Daarbij heeft zij zich beroepen op de vrijstelling die geldt krachtens artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112.

6. De belastingdienst Wolfenbüttel heeft het verzoek van A & G Fahrschul-Akademie afgewezen. De verzoekende onderneming heeft tegen dit besluit beroep ingesteld, maar dat is verworpen. Derhalve heeft de onderneming bij de verwijzende rechter een beroep in „Revision” van deze beslissing van de rechter in eerste aanleg ingediend.

7. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

- „1) Valt rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1 onder het begrip ‚school- of universitair onderwijs’ van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van [richtlijn 2006/112]?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, kan de erkenning van verzoekster als organisatie met soortgelijke doeleinden in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van [richtlijn 2006/112] worden afgeleid uit de regelingen ter zake van het rijinstructeursexamen, de verlening van de rijinstructeursbevoegdheid en de afgifte van de rijsschoolvergunning in het Gesetz über das Fahrlehrerwesen [...], alsmede uit het algemeen belang van het opleiden van rijsschoolleerlingen tot veilige, verantwoordelijke en milieubewuste verkeersdeelnemers?
- 3) Indien de tweede vraag ontkennend moet worden beantwoord, impliceert het begrip ‚particulier’ van artikel 132, lid 1, onder j), van [richtlijn 2006/112] dat het bij de belastingplichtige om een eenmanszaak gaat?

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

8. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingekomen ter griffie van het Hof op 26 juli 2017. Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door A & G Fahrsschul-Akademie, door de Duitse, de Spaanse, de Italiaanse, de Oostenrijkse, de Portugese en de Finse regering en de Europese Commissie. A & G Fahrsschul-Akademie, de Duitse en de Spaanse regering en de Commissie waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 20 juni 2018.

Analyse

9. De verwijzende rechter heeft het Hof vier prejudiciële vragen voorgelegd. Deze vragen strekken ertoe vast te stellen of een activiteit die bestaat in het aanbieden van rijonderricht met het oog op de verkrijging van het rijbewijs B of C1 onder de vrijstelling van de belasting in artikel 132, lid 1, onder i) of j), van richtlijn 2006/112 valt. Hierna zal ik deze vier vragen een voor een bespreken. In dit geval is evenwel het antwoord op de eerste vraag van bijzonder belang, want dat is bepalend voor het antwoord op de andere vragen.

Eerste prejudiciële vraag

10. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of rijonderricht met het oog op de verkrijging van een rijbewijs B of C1 onder het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 valt.

11. Over de vraag of rijonderricht als school- of universitair onderwijs kan worden beschouwd, zijn de meningen van de procesdeelnemers die in de onderhavige zaak opmerkingen hebben gemaakt, verdeeld. De Duitse, de Oostenrijkse, de Portugese en de Finse regering, alsook de Commissie stellen op min of meer nadrukkelijke wijze voor deze vraag ontkennend te beantwoorden. A & G Fahrsschul-Akademie en de Spaanse en Italiaanse regering suggereren daarentegen dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.³

12. Ik onderschrijf het eerste standpunt. Naar mijn mening omvat het begrip „school- of universitair onderwijs” geen rijonderricht. Dit volgt zowel uit een letterlijke als uit een teleologische uitlegging van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

Bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112

13. Het moet gezegd dat de auteurs van de Poolse versie van richtlijn 2006/112 inventief zijn geweest door in de bepaling van artikel 132, lid 1, onder i), de formulering „kształcenie powszechne lub wyższe” (algemene of hogere vorming) te hanteren. In de overgrote meerderheid van de andere versies van deze bepaling wordt namelijk een uitdrukking gebruikt die eerder moet worden vertaald als „school- of universitair onderwijs”: „enseignement scolaire ou universitaire” in het Frans, „school or university education” in het Engels, „Schul- und Hochschulunterricht” in het Duits enzovoort. Paradoxaal genoeg stelt deze terminologische afwijking ons evenwel in staat een nog beter inzicht te verwerven in de wil van de Uniewetgever met betrekking tot de werkingssfeer van de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder i), van de genoemde richtlijn. Het gaat hier namelijk om universeel, dat wil zeggen voor iedereen

³ Meer in het bijzonder stelt de Spaanse regering voor om rijonderricht als beroepsopleiding onder de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 te laten vallen. Ik zal deze kwestie aan het einde van de behandeling van de eerste prejudiciële vraag bespreken.

toegankelijk – en op lagere niveaus zelfs verplicht – algemeen onderwijs dat een erg ruim scala van kennis omvat en dat wordt aangeboden in het kader van het in iedere lidstaat bestaande school- en universiteitssysteem. Dit systeem, dat in sommige landen bekendstaat als het nationale onderwijs, is onderverdeeld in de ruim gedefinieerde stadia van primair, secundair en hoger onderwijs en biedt het brede publiek een uitgebreide gemeenschappelijke bron van kennis en vaardigheden met het oog op het functioneren in de moderne samenleving, zowel in de particuliere sfeer als in het beroepsleven.

14. Dit universele onderwijssysteem wordt onder meer gekenmerkt door het feit dat het sterk en uitvoerig is gereguleerd in wettelijke bepalingen. Deze bepalen de structuur van het schoolsysteem en het functioneren van de scholen, de curricula, de kwalificaties van docenten en de regels voor het behalen van diploma's.

15. In de meeste lidstaten is dit systeem gebaseerd op openbare scholen waar vaak kosteloos of gedeeltelijk kosteloos onderwijs wordt aangeboden. Door deze kosteloosheid doet het probleem van de heffing van btw zich uiteraard niet voor. Het openbare onderwijsstelsel kan evenwel ook aangevuld worden door particuliere scholen die onderwijsdiensten tegen betaling aanbieden. Het komt ook voor dat in publieke scholen bepaalde onderwijsdiensten tegen betaling worden verricht. Dergelijke diensten moeten in beginsel aan btw onderworpen worden. Om te voorkomen dat de kosten voor dergelijke diensten voor de ontvangers ervan stijgen en de concurrentie tussen openbare en particuliere belanghebbenden wordt verstoord, heeft de Uniewetgever in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 evenwel voorzien in een vrijstelling voor activiteiten die verricht worden in het kader van het school- of universitair onderwijs. Deze bepaling moet derhalve aldus worden opgevat dat diensten die binnen het stelsel van school- of universitair onderwijs van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, hetzij door openbare scholen („publiekrechtelijke lichamen” volgens de terminologie van de bepaling) hetzij door privéscholen („andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”), van btw worden vrijgesteld.

16. Zoals blijkt uit de informatie in het verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak maakt rijonderricht in Duitsland evenwel geen deel uit van de algemene schoolopleiding. Hetzelfde geldt, voor zover mij bekend is, in alle andere lidstaten. Het gaat hier om een dienst die bestaat in de overdracht van welbepaalde gespecialiseerde vaardigheden met het oog op de verkrijging van een vergunning om met motorvoertuigen op de openbare weg te rijden. Deze dienst wordt verleend door gespecialiseerde entiteiten zoals A & G Fahrschul-Akademie die – ook al worden deze in sommige talen gewoonlijk scholen genoemd („auto-école”, „Fahrschule”) – geen deel uitmaken van het onderwijssysteem van de lidstaten.

17. Het begrip „school- of universitair onderwijs” in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 omvat derhalve geen diensten die buiten de bevoegdheid van het onderwijsstelsel van de lidstaten vallen en die worden verricht door entiteiten die niet tot het onderwijssysteem van deze landen behoren, zoals de diensten van gespecialiseerde autorijscholen.

Doel van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112

18. Door autorijscholen op te nemen in de reikwijdte van het begrip „school- of universitair onderwijs” en van de vrijstelling van de aangehaalde bepaling zou mijns inziens ook afbreuk worden gedaan aan de doelstelling daarvan.

19. Artikel 132 van richtlijn 2006/112 is opgenomen in hoofdstuk 2 van titel IX van deze richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. De vrijstellingen in dit artikel, en dus ook in lid 1, onder i), ervan, worden derhalve gerechtvaardigd door het algemene belang dat door de vrijgestelde verrichtingen wordt vertegenwoordigd.

20. Voor het primair, het secundair en het hoger onderwijs is dat algemene belang vrij duidelijk. Bepaalde basiskennis en vaardigheden zijn essentieel voor het leven in een moderne samenleving en zijn niet alleen in het belang van eenieder afzonderlijk maar tevens van de maatschappij in haar geheel, aangezien dit de soepele werking ervan mogelijk maakt. Om deze reden is onderwijs tot op een bepaald niveau zelfs verplicht. Het openbaar belang is evenwel niet beperkt tot de verstrekking van verplicht onderwijs alleen. De moderne samenleving zou niet kunnen functioneren en zou zich niet economisch, cultureel en politiek kunnen ontwikkelen zonder hooggekwalificeerde mensen met veel meer kwalificaties dan in het verplichte onderwijs worden aangeboden. Niet toevallig spreekt men in dit verband van de kennismaatschappij.⁴

21. Om deze redenen investeren moderne landen, zoals de lidstaten, erg veel financiële middelen in het onderhoud en de ontwikkeling van hun onderwijsstelsel. Het zou dan ook niet coherent zijn om tegelijkertijd de toegankelijkheid van dit stelsel te beperken door de kosten van de erin verstrekte diensten te laten stijgen door ze in de belasting te betrekken. Dat zou tevens in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel, aangezien het de toegang tot onderwijs voor mindervermogenden zou belemmeren. Ten slotte moet in aanmerking worden genomen dat de kosten van het onderwijs voor kinderen gewoonlijk door de ouders worden gedragen. Dit zijn vaak zeer hoge kosten die ook niet eenmalig van aard zijn maar die over een langere periode moeten worden betaald. Indien deze kosten hoger zijn dan de financiële capaciteiten van de ouders, is het mogelijk dat zij er niet alleen van zullen afzien om hun kinderen een opleiding te laten volgen, maar zelfs zullen nalaten om kinderen te krijgen, wat vervolgens tot de reeds in veel lidstaten bekende demografische problemen zal leiden.

22. Dit alles rechtvaardigt een vrijstelling voor school- en universitair onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

23. Zoals de Duitse regering in haar opmerkingen terecht opmerkt, kan er evenwel moeilijk een openbaar belang worden aangewezen dat een btw-vrijstelling voor het leren rijden met motorvoertuigen zou rechtvaardigen. Deze vaardigheid is ongetwijfeld heel nuttig, maar de verwerving ervan is in het belang van het individu en niet van de samenleving als geheel. Zij is immers geen voorwaarde voor de goede werking van de samenleving in de zin dat zij ervoor zorgt dat de gehele bevolking een bepaald minimumopleidingsniveau bezit.

24. Natuurlijk kan het in bepaalde omstandigheden, bijvoorbeeld in slecht verbonden gebieden of voor de uitoefening van bepaalde beroepen, ronduit onontbeerlijk zijn om zich met een eigen voertuig te verplaatsen. Het verwerven van de daarvoor vereiste vergunning is evenwel vooral in het belang van het individu en niet in het openbaar belang en rechtvaardigt geen btw-vrijstelling. Op dezelfde basis zijn essentiële goederen zoals voedsel, kleding of een woning niet van btw vrijgesteld of is daarop hooguit een verlaagd btw-tarief van toepassing. Bovendien vereist de verplaatsing met een eigen voertuig niet alleen de verwerving van de nodige vergunning daartoe maar tevens de aankoop van een voertuig. Het is nog maar de vraag of de aankoop van auto's om deze reden van de belasting moet worden vrijgesteld.

25. Met betrekking tot rijonderricht bestaat dan ook geen risico van concurrentieverstoring als gevolg van de belasting ervan. Er bestaat immers geen stelsel van openbare instellingen die dergelijke diensten kosteloos aanbieden en waarmee particuliere instellingen zouden moeten concurreren. Anders dan in het geval van het onderwijssysteem wordt rijonderricht in beginsel onder bezwarende titel aangeboden.

⁴ Zie bijvoorbeeld Unesco, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

26. Ten slotte ben ik niet overtuigd door het argument, dat met name door A & G Fahrschul-Akademie wordt aangevoerd, dat het in het openbare belang is om door middel van de passende opleiding van bestuurders het aantal ongevallen te beperken en zodoende de verkeersveiligheid te verbeteren.

27. Het verkeer van voertuigen op de openbare weg gaat van nature gepaard met risico's, met inbegrip van het risico van ongevallen en de gevolgen daarvan. Om deze risico's te beperken wordt het besturen van voertuigen door de staat gereguleerd door middel van de verplichting om daartoe de passende vergunningen te behalen. Dat heeft juist tot doel om bestuurders blijk te laten geven van hun kennis en van hun vaardigheid om dit op een veilige wijze te doen. Het openbaar belang van het waarborgen van de verkeersveiligheid wordt in dit geval dan ook gerealiseerd door de verplichting om een rijbewijs te behalen. De verwerving van de kennis en van de vaardigheden ter verkrijging van een rijbewijs door middel van de deelname aan rijonderricht is in het belang van de betrokkenen zelf.

28. Zoals ik hierboven heb vermeld, hebben de btw-vrijstellingen in artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 betrekking op activiteiten van algemeen belang, wat ook de motivering voor deze vrijstellingen is. De bepalingen van dit lid kunnen derhalve niet aldus worden uitgelegd dat zij tevens betrekking zouden hebben op activiteiten die niet in het algemeen belang worden verricht. Dit volgt niet alleen uit het beginsel van strikte uitlegging van uitzonderingen zoals btw-vrijstellingen. Het btw-stelsel is immers gebaseerd op een universele belastingheffing over alle transacties in ieder handelsstadium, waarbij de economische last van de belasting door de gebruiker wordt gedragen. Elke belastingvrijstelling verstoort de goede werking van dit systeem. Dergelijke vrijstellingen mogen dus alleen worden toegepast waar nodig of moeten worden gerechtvaardigd in het licht van een bijzondere doelstelling, bijvoorbeeld om de kosten van diensten die in het algemeen belang worden verricht te verlagen. Omgekeerd moeten vrijstellingen worden vermeden in situaties waarin belastingheffing mogelijk is en dit niet in strijd is met dergelijke specifieke doelstellingen.⁵

29. Om deze redenen ben ik van mening dat een btw-vrijstelling voor rijonderricht niet gerechtvaardigd is in het licht van de doelstellingen van de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

Rechtspraak van het Hof inzake de vrijstellingen in artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112

30. Ik heb niet de ambitie om een uitputtend overzicht van de rechtspraak van het Hof inzake de btw-vrijstellingen in artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 te geven. Dat is mijns inziens niet nodig. Zowel de verwijzende rechter als enkele van de procesdeelnemers, met name A & G Fahrschul-Akademie en de Spaanse en de Italiaanse regering, verwijzen evenwel naar een aantal bevindingen in de arresten van het Hof die naar hun mening tot andere conclusies dan die van mijn bovenstaande overwegingen kunnen leiden. Dit vereist dan ook enige toelichting.

31. Ten eerste heeft het Hof in de zaak Commissie/Duitsland (C-287/00) geantwoord op de vraag of bezoldigd wetenschappelijk onderzoek kan worden beschouwd als een nauw met het universitair onderwijs samenhangende dienstverrichting in de zin van artikel 13, A, lid 1, onder i), van richtlijn 77/388/EEG⁶. In die zaak heeft het Hof geoordeeld dat het begrip „diensten die nauw met school- of universitair onderwijs samenhangen”, geen bijzonder strikte uitlegging vergt.⁷ Uit deze bewering mogen mijns inziens evenwel geen al te verregaande conclusies worden getrokken. De Uniewetgever heeft hier bewust het wat vage begrip „diensten die nauw samenhangen met school- of universitair

⁵ Zie onlangs arrest van 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punten 28-30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁶ Zesde richtlijn 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), ingetrokken bij en vervangen door richtlijn 2006/112. Artikel 13, A, lid 1, onder i), van deze richtlijn komt overeen met artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112.

⁷ Arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47).

onderwijs” gehanteerd om mogelijk te maken dat in het stadium van de toepassing diensten worden vrijgesteld die in de praktijk met educatieve activiteiten in strikte zin verband kunnen houden. Dergelijke diensten kunnen bijvoorbeeld restaurantdiensten zijn, mits deze door studenten van een onderwijsinstelling worden verricht in het kader van hun opleiding.⁸ Als het Hof een strikte definitie van dit begrip zou hanteren, zou dat derhalve rechtstreeks ingaan tegen de bedoeling van de wetgever en het doel van deze bepaling. Dit betekent evenwel niet dat een even genereuze uitlegging moet gelden voor de andere begrippen van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112, met name van de begrippen die de werkingssfeer van de erin vervatte btw-vrijstelling bepalen, zoals het begrip „school- en universitair onderwijs”.

32. Ten tweede verwijzen A & G Fahrschul-Akademie en de Spaanse en de Italiaanse regering in dit verband naar een vaststelling van het Hof die hier het best in haar geheel kan worden aangehaald. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat het begrip „school- en universitair onderwijs” in de zin van het huidige artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 „zich niet alleen beperkt tot onderwijs dat leidt tot een examen ter verkrijging van een kwalificatie of waardoor een opleiding kan worden verkregen met het oog op de uitoefening van een beroepsactiviteit, maar ook andere activiteiten omvat waarin aan scholen of universiteiten wordt lesgegeven teneinde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat deze activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben”.⁹

33. De genoemde procesdeelnemers leiden uit deze vaststelling af dat elke activiteit die bestaat in de overdracht van kennis en vaardigheden in aanmerking komt voor de in die bepaling bedoelde vrijstelling, tenzij deze een louter recreatief karakter heeft. Aangezien rijonderricht duidelijk geen louter recreatief karakter of doel heeft, zou deze vrijstelling ook moeten gelden voor de activiteiten van rijsscholen.

34. Ik ben evenwel van mening dat deze redenering berust op een selectieve uitlegging van een uit zijn context gehaalde passage van dit arrest.

35. Ten eerste gaat deze uitlegging voorbij aan de in de passage aangehaalde woorden „aan scholen of universiteiten”. Deze woorden verwijzen immers rechtstreeks naar de formulering van het huidige artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112, dat in de andere versies dan de Poolse bepaalt dat de vrijstelling geldt voor school- of universitair onderwijs. Zoals ik in de punten 13 tot en met 17 van deze conclusie heb aangegeven, moet dit begrip worden uitgelegd als een verwijzing naar het onderwijsstelsel met zijn primaire, secundaire en hogere onderwijsniveau. Derhalve kan uit de hierboven aangehaalde passage van het arrest van het Hof niet worden afgeleid dat een activiteit die niet in het kader van dit stelsel wordt verricht, alsnog kan worden vrijgesteld, op voorwaarde dat deze activiteit niet een louter recreatief karakter heeft.

36. Ten tweede heeft het Hof zich in de genoemde zaken niet uitgesproken over de vraag of bepaalde instellingen al dan niet tot het onderwijsstelsel behoren¹⁰, maar over de mogelijkheid tot vrijstelling van een bepaald leervak. Het Hof is tot de conclusie gekomen dat de vrijstelling niet alleen betrekking kan hebben op vakken die tot het basiscurriculum van het onderwijs aan een bepaald type scholen behoren, maar ook op andere activiteiten, tenzij deze een zuiver recreatief karakter hebben. Dit geldt evenwel op voorwaarde dat het onderwijs plaatsvindt in het kader van het onderwijsstelsel aan scholen en universiteiten en niet geheel buiten dat systeem om.

⁸ Zie arrest van 4 mei 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, dictum).

⁹ Arresten van 14 juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punt 26), en 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, punt 29).

¹⁰ Zie met name arrest van 14 juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punt 27), waarin het Hof uitdrukkelijk heeft gesteld dat het aan de verwijzende rechter staat deze kwestie opnieuw na te gaan.

37. Het is juist dat het Hof de vrijstelling in het arrest Haderer lijkt uit te breiden tot onderricht in gespecialiseerde instellingen zoals de zogenaamde volkshogescholen in Duitsland („Volkshochschulen”). Er zij evenwel aan herinnerd dat het Hof in die zaak heeft geantwoord op vragen van de verwijzende rechter die waren gebaseerd op de aanname dat dergelijke instellingen behoren tot het reguliere school- of universitair onderwijs in de zin van het huidige artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112. Bovendien heeft het Hof vastgesteld dat het aan de verwijzende rechter staat deze kwestie, die was opgeworpen door de belastingdienst die partij was in het hoofdgeding, te beslechten. Hoewel men zich kan afvragen of de activiteiten van volkshogescholen tot het school- of universitair onderwijs in de zin van de aangehaalde bepaling behoren, bestaat er mijns inziens geen twijfel dat de activiteiten van rijsscholen niet tot een dergelijk onderwijsstelsel behoren.

38. Ten slotte kan uit de rechtspraak van het Hof worden afgeleid dat het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) en j), van richtlijn 2006/112 niet mag worden uitgelegd aan de hand van de onderwijsstelsels van de verschillende lidstaten, aangezien dergelijke stelsels van elkaar kunnen verschillen, wat zou leiden tot een uiteenlopende toepassing van de vrijstellingen waarin deze bepalingen voorzien, wat dan weer indruist tegen het doel van de richtlijn.¹¹ Dit beginsel kan niet worden verabsoluteerd, aangezien artikel 132, lid 1, onder i), van deze richtlijn noodzakelijkerwijs verwijst naar de nationale onderwijsstelsels, gelet op het feit dat de vrijstelling geldt voor activiteiten die worden verricht „door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”. In de context van de onderhavige zaak betekent deze vaststelling van het Hof naar mijn mening slechts dat het feit dat organisaties die rijonderricht verzorgen, in een bepaalde taal als „school” worden aangeduid, niet automatisch inhoudt dat hun activiteiten ook als school- of universitair onderwijs in de zin van die bepaling moeten worden beschouwd.

Rijonderricht als beroepsopleiding

39. De Spaanse regering betoogt dat rijonderricht overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 van btw moet worden vrijgesteld, niet als school- of universitair onderwijs, maar als beroepsopleiding. Zij voert aan dat een rijbewijs vereist is voor de uitoefening van bepaalde beroepen en dat het vaak ook nodig is om de werkplek te kunnen bereiken.

40. Ik deel deze mening evenwel niet, althans niet met betrekking tot wat in de onderhavige zaak aan de orde is.

41. Zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft het hoofdgeding betrekking op een eventuele btw-vrijstelling voor rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1. De categorieën rijbewijzen zijn momenteel in het Unierecht geharmoniseerd bij richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 2006 betreffende het rijbewijs.¹² Categorie B heeft betrekking op personenwagens en bestelwagens¹³, en categorie C1 op lichte vrachtwagens¹⁴.

42. Het rijbewijs van categorie B is de basiscategorie rijbewijs, vereist voor het besturen van personenauto's voor particulier gebruik. Het bezit van een rijbewijs van deze categorie kan, zoals de Spaanse regering betoogt, nodig zijn om bepaalde beroepen uit te oefenen, bijvoorbeeld voor het verrichten van taxidiensten. Dit is evenwel het geval voor veel vaardigheden, te beginnen met de schrijf- en leesvaardigheid. Het is nog maar de vraag of schrijf- en leesonderricht om die reden als een

¹¹ Zie met name arrest van 14 juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punten 25 en 26).

¹² PB 2006, L 403, blz. 18.

¹³ „[M]otorvoertuigen met een toegestane maximummassa van ten hoogste 3 500 kg en ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste 8 personen, de bestuurder niet meegerekend [...]” [artikel 4, lid 4, onder b), van richtlijn 2006/126].

¹⁴ „[M]otorvoertuigen niet behorende tot de categorieën D1 of D met een toegestane maximummassa van meer dan 3 500 kg en ten hoogste 7 500 kg en die zijn ontworpen en gebouwd voor het vervoer van ten hoogste acht personen, de bestuurder niet meegerekend [...]” [artikel 4, lid 4, onder d), van richtlijn 2006/126].

beroepsopleiding moet worden beschouwd. Naar mijn mening kunnen opleidingsactiviteiten enkel als beroepsopleiding worden beschouwd indien zij leiden tot het verwerven van kennis en vaardigheden die uitsluitend of voornamelijk worden gebruikt voor beroepsactiviteiten. Ook activiteiten die specifiek gericht zijn op personen die voor beroepsdoeleinden concrete vaardigheden willen verwerven, kunnen als beroepsopleiding worden opgevat. De erkenning van een specifieke vorm van onderwijs als beroepsopleiding om de eenvoudige reden dat de daarin verworven vaardigheden ook in een professionele activiteit kunnen worden gebruikt, zou evenwel tot een potentieel onbeperkte uitbreiding van de reikwijdte van dit begrip leiden. Om dit argument tot in het absurde door te trekken: de verwerving van om het even welke vaardigheid kan vereist zijn om, bijvoorbeeld, het beroep van instructeur van deze vaardigheid uit te oefenen. Ik ben derhalve van mening dat lessen ter verkrijging van een rijbewijs van categorie B niet als beroepsopleiding kunnen worden beschouwd.

43. Voor rijbewijscategorie C1 is het beeld complexer. Dit rijbewijs verleent bestuurders het recht om vrachtwagens met een maximaal toegestaan gewicht van 7,5 ton te besturen. Deze voertuigen worden voornamelijk gebruikt voor het vervoer over de weg van goederen onder bezwarende titel en, bijgevolg, voor een professionele activiteit. Het is evenwel mogelijk dat een rijbewijs van deze categorie ook vereist is voor particuliere doeleinden, bijvoorbeeld voor het besturen van bepaalde campers, aangezien de totale massa daarvan vaak hoger is dan 3,5 ton. Derhalve zou rijonderricht met het oog op de verkrijging van een rijbewijs van categorie C1 als een beroepsopleiding kunnen worden beschouwd indien de nationale rechter bijvoorbeeld zou vaststellen dat dit onderricht gericht is op personen die voornemens zijn de activiteit van goederenvervoer over de weg te verrichten en dat dit een integrerend deel van hun opleiding vormt. In het onderhavige geval blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing evenwel niet dat de verwijzende rechter een dergelijke vaststelling heeft gedaan, en de prejudiciële vragen gaan duidelijk niet over de uitlegging van het begrip „beroepsopleiding” binnen de context van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112. In de onderhavige zaak zijn er dan ook geen aanwijzingen dat rijonderricht ter verkrijging van een rijbewijs van categorie C1 als beroepsopleiding moet worden beschouwd.

Slotopmerking en voorgesteld antwoord

44. Zoals ik hierboven reeds heb aangegeven, zijn de voorschriften betreffende het rijbewijs in het Unierecht geharmoniseerd krachtens richtlijn 2006/126. In artikel 2, lid 1, van deze richtlijn is het beginsel neergelegd van de onderlinge erkenning van rijbewijzen die in de lidstaten worden afgegeven. Dat wil zeggen dat iedereen die woonachtig is op het grondgebied van de Europese Unie in om het even welke lidstaat een rijbewijs kan verkrijgen en daarvan in alle lidstaten gebruik kan maken, met inbegrip van de lidstaat waarin hij op dat moment verblijft. Rijscholen in de verschillende lidstaten kunnen dus rechtstreeks in concurrentie met elkaar staan. Derhalve is het volgens mij des te meer van belang dat het Hof een ondubbelzinnig antwoord geeft op de vraag betreffende de mogelijke btw-vrijstelling, zonder te verwijzen naar aanvullende vaststellingen door de nationale rechterlijke instanties. Tegenstrijdige nationale beslissingen inzake vrijstellingen zouden immers kunnen leiden tot verstoringen van die mededinging. Een dergelijke uitdrukkelijke conclusie zou ook des te meer voor de hand moeten liggen aangezien, voor zover ik weet, de organisatie van het rijonderricht in alle lidstaten in de praktijk vergelijkbaar is, in de zin dat het is gebaseerd op gespecialiseerde, particuliere en van het reguliere onderwijsstelsel onafhankelijke instellingen die dit onderricht als hun voornaamste activiteit aanbieden.

45. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1 niet onder het begrip „school- of universitair onderwijs” in deze bepaling valt.

Tweede prejudiciële vraag

46. Met zijn tweede vraag lijkt de verwijzende rechter uit te gaan van de premisse dat de erkenning van instellingen die activiteiten in het school- of universitair onderwijs verrichten als instellingen die soortgelijke doeleinden hebben als die van publiekrechtelijke lichamen die dergelijke activiteiten verrichten, een afzonderlijke en onafhankelijke voorwaarde is voor de toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112. Deze rechter wenst namelijk te vernemen op welke basis, in het geval van een bevestigend antwoord op de eerste prejudiciële vraag, rijsscholen als „lichamen met soortgelijke doeleinden” kunnen worden beschouwd.

47. Mijns inziens zijn deze twee kwesties evenwel onlosmakelijk met elkaar verbonden. Zoals ik hierboven heb aangegeven, moet het begrip „school- of universitair onderwijs” in de zin van dat artikel aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op het in elke lidstaat bestaande stelsel van algemeen onderwijs aan scholen en universiteiten. Elke instelling die in het kader van een dergelijk systeem onderricht aanbiedt, heeft in dit opzicht doelstellingen die vergelijkbaar zijn met die van publiekrechtelijke lichamen. De bewoordingen van de aangehaalde bepaling zijn immers gebaseerd op de premisse dat dit systeem in beginsel uit publiekrechtelijke lichamen bestaat. Zelfs indien het stelsel van school- en universitair onderwijs in een bepaalde lidstaat uitsluitend op privaatrechtelijke organen zou zijn gebaseerd, zouden deze organen evenwel moeten worden beschouwd als instellingen met vergelijkbare doeleinden in de zin van die bepaling en zou dus moeten worden aangenomen dat zij onder de vrijstelling vallen. Indien de activiteit van een lichaam daarentegen niet tot de werkingssfeer van het school- en universitair onderwijsstelsel behoort, dan kan dit lichaam per definitie niet worden geacht soortgelijke doeleinden te hebben als publiekrechtelijke lichamen die dergelijk onderricht aanbieden, ongeacht hoezeer de activiteiten van dit lichaam bij wet geregeld zijn.

Derde en vierde prejudiciële vraag

48. Met zijn derde en zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of rijlessen die worden georganiseerd door een onderneming als A & G Fahrschul-Akademie kunnen worden beschouwd als lessen die particulier door docenten worden gegeven en die betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112. Zoals moet worden aangenomen, worden deze vragen door de verwijzende rechter gesteld voor dat het geval dat de tweede prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord maar de eerste prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord. In het licht van mijn antwoord op de eerste prejudiciële vraag behoeft in beginsel niet op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord. Ik acht het evenwel noodzakelijk enige opheldering over de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder j), van de genoemde richtlijn te verstrekken.

49. De bovengenoemde bepaling vormt een aanvulling op de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van deze richtlijn. School- en universitair onderwijs wordt in beginsel aangeboden door daartoe opgerichte instellingen, meestal door scholen en universiteiten. Het kan evenwel voorkomen dat bepaalde aanvullende vakken, hoewel zij over hetzelfde onderwerp gaan, geval per geval door individuele docenten worden gegeven aan bepaalde leerlingen, buiten het normale schoolprogramma om. Bovendien krijgen bepaalde leerlingen om redenen van gezondheid of andere geen regulier onderwijs, dat wil zeggen onderwijs op school, maar afzonderlijk, wat vaak thuis plaatsvindt. Dergelijke lessen zouden niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 vallen, aangezien zij niet door publiekrechtelijke lichamen of andere instellingen worden verricht. Deze lacune wordt opgevuld door de bepaling van artikel 132, lid 1, onder j), van deze richtlijn.

50. Dit levert mijns inziens twee conclusies op.

51. Ten eerste dient het begrip „school- of universitair onderwijs” in artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 op dezelfde wijze te worden uitgelegd als het begrip in punt i) van dat lid. Indien het begrip „school- of universitair onderwijs”, overeenkomstig het door mij voorgestelde antwoord op de eerste prejudiciële vraag, geen betrekking heeft op rijnderricht, dan geldt dit zowel voor de bepaling van artikel 132, lid 1, onder i), als voor de bepaling onder j). Derhalve vallen rijsscholen niet onder de vrijstelling in de zin van die laatste bepaling, ongeacht de andere voorwaarden die daarin zijn vervat.

52. Ten tweede dient het begrip „docent” van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 letterlijk te worden uitgelegd, in overeenstemming met de betekenis van dat woord in het algemene taalgebruik. In alle talen die ik ken, slaat het woord docent („enseignant”, „Lehrer”, „teacher” enzovoort), als aanduiding van een beroep, uitsluitend op natuurlijke personen.¹⁵ De letterlijke uitlegging van de betrokken bepaling sluit de toepassing ervan op rechtspersonen dan ook uit.

53. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het beginsel van fiscale neutraliteit waarnaar zowel de verwijzende rechter als A & G Fahrschul-Akademie verwijst. Volgens hen verzet dit beginsel zich tegen het onderscheiden van belastingplichtigen op grond van hun rechtsvorm indien zij dezelfde activiteit verrichten.

54. Zoals ik hierboven heb uiteengezet, vormt de bepaling van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 evenwel enkel een aanvulling op de vrijstelling als voorzien onder i) van dat lid en mag deze niet los daarvan worden uitgelegd. De laatste bepaling regelt de vrijstelling voor school- en universitair onderwijs dat wordt aangeboden door publiekrechtelijke lichamen en andere organisaties. De reikwijdte van het begrip „andere organisaties” is zeker ruim genoeg om iedere rechtspersoon die dergelijke activiteiten verricht te omvatten.¹⁶ Indien dus school- of universitair onderwijs door een rechtspersoon wordt aangeboden, komt deze in aanmerking voor een vrijstelling krachtens artikel 132, lid 1, onder i), van de aangehaalde richtlijn. Indien de lessen daarentegen worden aangeboden in de vorm van individueel onderricht door een docent als natuurlijke persoon, dan geldt dat uit hoofde van punt j) van dat lid. Het beginsel van fiscale neutraliteit komt op geen enkele wijze in het gedrang.

55. Aan de bevinding dat artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 uitsluitend betrekking heeft op natuurlijke personen wordt evenmin afgedaan door het feit dat door A & G Fahrschul-Akademie en de Italiaanse en de Oostenrijkse regering is aangevoerd, als zou een activiteit die onder deze bepaling valt overeenkomstig de rechtspraak van het Hof voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid moeten worden verricht.¹⁷ Dit is immers niet de enige toepassingsvoorwaarde van deze bepaling, en alle gevallen waarin het Hof zich tot op heden daarover heeft uitgesproken¹⁸, hadden betrekking op natuurlijke personen¹⁹. Derhalve volstaat het niet, zoals de genoemde betrokkenen beweren, dat de lessen voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid worden gegeven. Voor de toepassing van deze bepaling moet tevens zijn voldaan aan andere voorwaarden, zoals de status van docent, die alleen aan natuurlijke personen toekomt.

¹⁵ Zie in die zin arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 14).

¹⁶ Zie in die zin arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 17).

¹⁷ Arrest van 14 juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punt 30 en dictum).

¹⁸ Om precies te zijn over het equivalent ervan krachtens richtlijn 77/388.

¹⁹ Het is juist dat de belastingplichtige en de verzoekende partij in het hoofdgeding in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), een rechtspersoon (vennootschap) was. Zoals het Hof zelf heeft opgemerkt in dat arrest (punt 19) werd de litigieuze activiteit evenwel niet uitgevoerd door de rechtspersoon maar door een van haar vennoten die een gediplomeerd ingenieur was. Het Hof heeft dat nog eens benadrukt in het dictum (zie punt 2 van het dictum).

56. Uiteraard zijn er bij rijsscholen instructeurs werkzaam die natuurlijke personen zijn. Dit is evenwel geen rechtvaardiging voor een btw-vrijstelling van rijonderricht overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, kan een activiteit die weliswaar wordt verricht door een natuurlijke persoon, maar via bemiddeling van een derde, niet onder de in deze bepaling neergelegde vrijstelling vallen.²⁰ Het zou derhalve onlogisch zijn nu te concluderen dat die derde zelf van die vrijstelling kan profiteren.

57. Ongeacht of rijonderricht al dan niet school- of universitair onderwijs is, is een instelling als A & G Fahrschul-Akademie die dergelijk onderricht aanbiedt, geen docent in de zin van artikel 132, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 en komt zij niet in aanmerking voor de btw-vrijstelling waarin deze bepaling voorziet. De situatie zou anders kunnen liggen voor rijinstructeurs die voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid individuele rijlessen aanbieden. Daarop hebben de prejudiciële vragen in de onderhavige zaak evenwel geen betrekking.

Conclusie

58. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„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 moet aldus worden uitgelegd dat rijonderricht ter verkrijging van het rijbewijs B of C1 niet onder het begrip ‚school- of universitair onderwijs‘ in de zin van deze bepaling valt.”

²⁰ Arrest van 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, punt 2 van het dictum).