ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 juni 2007 *

In zaak C-445/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 20 oktober 2005, ingekomen bij het Hof op 14 december 2005, in de procedure

Werner Haderer

tegen

Finanzamt Wilmersdorf,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (rapporteur) en P. Lindh, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 december 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— het Finanzamt Wilmersdorf, vertegenwoordigd door D. Bak als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos en S. Trekli als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 maart 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub j, van 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 de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Haderer, verzoeker in het hoofdgeding, en het Finanzamt Wilmersdorf (hierna: „Finanzamt") ter zake van de weigering van laatstgenoemde om hem vrijstelling te verlenen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die hij over het jaar 1990 diende te betalen voor onderwijsactiviteiten die hij als freelancedocent („freier Mitarbeiter") van de deelstaat Berlijn had uitgeoefend.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt:

„A . Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

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;

[...]"

Nationale regeling

4 Blijkens de verwijzingsbeslissing volgt uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof:

— dat de vrijstelling van § 4, punt 21, sub b, Umsatzsteuergesetz, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie (hierna: „UStG"), alleen geldt voor privéscholen en voor andere instellingen die algemene opleidingen of beroepsopleidingen verzorgen, maar niet voor zelfstandige medewerkers die aan deze scholen of andere opleidingsinstellingen onderwijs verzorgen, en

— dat § 4, punt 22, sub a, UStG alleen de in die bepaling genoemde instellingen vrijstelt, dat wil zeggen publiekrechtelijke rechtspersonen, hogere bestuurs- en economische scholen, volksuniversiteiten of instellingen die in het algemeen belang of in het belang van een beroepsvereniging werken. De door natuurlijke personen aan die instellingen verleende diensten zijn dus niet vrijgesteld.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

5 Volgens de verwijzingsbeslissing is Haderer jarenlang als freelancedocent werkzaam geweest voor de deelstaat Berlijn. In 1990 gaf hij huiswerkbegeleiding aan een volksuniversiteit („Volkshochschule") alsmede keramiek- en pottenbakkerscursussen aan een andere volksuniversiteit en een voor ouders bestemd centrum („Elternzentrum"). Gedurende dat jaar bedroegen de onderwijsactiviteiten van Haderer regelmatig meer dan 30 uur per week.

6 De overeenkomsten op basis waarvan hij die diensten verrichtte werden elk semester met de deelstaat Berlijn voor een duur van zes maanden gesloten. Zij bevatten clausules waarin stond dat zij geen „arbeidsovereenkomsten" in de zin van dat begrip in het Duitse arbeidsrecht vormden.

7 Het door de deelstaat Berlijn betaalde honorarium van Haderer werd berekend op uurbasis. Op zijn honoraria werden geen bijdragen voor sociale verzekeringen, verzekeringen en belasting ingehouden. Hij had geen recht op doorbetaling van het honorarium ingeval van verhindering en droeg het honorariumrisico indien de cursussen niet doorgingen, zelfs indien dit door een gebrek aan deelnemers was.

8 In het kader van die overeenkomsten ontving Haderer een financiële bijdrage in zijn ziektekosten- en pensioenverzekeringspremie, alsmede een naar evenredigheid berekende vakantievergoeding.

9 Daar het Finanzamt voor de jaren 1989 tot en met 1991 geen btw-aangifte van Haderer had ontvangen, stelde het zijn omzetbelasting voor 1990 schattenderwijs vast, op grond dat hij niet voldeed aan de voorwaarden van § 4, punten 21 of 22, UStG om voor vrijstelling in aanmerking te komen.

10 Het Finanzgericht verwierp het door Haderer tegen die beslissing ingestelde beroep op grond dat zijn activiteiten krachtens het UStG niet waren vrijgesteld.

11 In zijn „Revision" voor het Bundesfinanzhof betoogt Haderer onder meer dat de door hem in 1990 verleende diensten op grond van artikel 13, A, lid 1, sub i en j, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld van btw.

12 Het Bundesfinanzhof is van oordeel dat die diensten niet op grond van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn kunnen worden vrijgesteld, omdat een natuurlijk persoon niet als „andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend" kan worden aangemerkt. Met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub j, vraagt het zich evenwel af, of het door een privéleraar verzorgde onderwijs krachtens artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn alleen dan is vrijgesteld wanneer de leraar de onderwijsprestatie rechtstreeks aan de scholieren als ontvangers van de dienst levert en door hen dus wordt betaald, of dat het volstaat dat de prestatie, zoals in het hoofdgeding, aan een school of universiteit wordt geleverd.

13 Van oordeel dat voor de beslechting van het bij hem aanhangig geding de uitlegging van de Zesde richtlijn nodig was, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Geldt voor lessen die door particuliere docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs, de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub j, van [de Zesde] richtlijn 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

14 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of onderwijsactiviteiten die een particulier in de hoedanigheid van freelancer onder omstandigheden als die van het hoofdgeding uitoefent, krachtens artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn kunnen worden vrijgesteld van btw. Meer bepaald vraagt die rechter zich af, of er voor die vrijstelling een rechtstreekse band moet bestaan tussen de docent als degene die het onderwijs verstrekt en de leerlingen of studenten als ontvangers daarvan, hetgeen zijn inziens impliceert dat laatstgenoemde de docent rechtstreeks betalen.

15 Het Finanzamt en de Italiaanse regering stellen dat activiteiten zoals in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet mogen worden vrijgesteld van btw. De Griekse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen menen daarentegen dat dergelijke activiteiten moeten worden vrijgesteld.

16 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 13, A, van de Zesde richtlijn in btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang voorziet. Deze vrijstelling betreft evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven (zie arresten van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 18; 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 16, en 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 24).

17 Volgens de rechtspraak van het Hof zijn de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben

verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 15; 8 maart 2001, Skandia, C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 23, en Ygeia, reeds aangehaald, punt 15).

18 De bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 43, en 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36). 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, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arresten van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 42; 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29, en 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 24). Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet in dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arresten van 18 november 2004, Temco Europe, C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 17 alsmede, op het gebied van universitair onderwijs, Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 47).

19 Dit moet eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden die voor die vrijstellingen gelden en, meer bepaald, die betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde diensten verricht (zie in die zin arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punten 16-20).

20 In het hoofdgeding staat vast dat Haderer in Duitsland niet wordt geacht soortgelijke doeleinden na te streven als die van de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen.

21 Onderzocht moet dus worden of activiteiten zoals in het hoofdgeding aan de orde zijn onder artikel 13, A, lid 1, sub j, van de richtlijn kunnen vallen, volgens hetwelk „privélessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs" zijn vrijgesteld van btw.

22 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn geen definitie bevat van het begrip „school- of universitair onderwijs" in de zin van deze bepaling.

23 Ofschoon de verwijzende rechter niet uitsluit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteiten onder dat begrip kunnen vallen, stelt het Finanzamt echter dat, gelet op de strikte uitlegging die op het gebied van btw-vrijstellingen geboden is, voor de door Haderer gegeven keramiek- en pottenbakkerscursussen niet dezelfde eisen gelden als voor cursussen welke gewoonlijk aan scholen of universiteiten worden gegeven. Integendeel, dergelijke cursussen zijn alleen bestemd voor vrijetijdsbesteding. Het Finanzamt beklemtoont dat, terwijl artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn naast school- of universitair onderwijs ook betrekking heeft op „onderwijs aan kinderen of jongeren" dan wel „beroepsopleiding of -herscholing", artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn zich beperkt tot „school- of universitair onderwijs", met uitsluiting van elke andere vorm van onderwijs of opleiding.

24 Ofschoon het juist is dat de bewoordingen waarin de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn zijn omschreven strikt moeten worden uitgelegd, zou een bijzonder enge uitlegging van het begrip „school- of universitair onderwijs" mogelijkerwijs verschillen doen ontstaan in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten als gevolg van het feit dat de respectieve onderwijsstelsels van de lidstaten volgens verschillende modaliteiten zijn georganiseerd. Dergelijke verschillen zijn onverenigbaar met de eisen van de in punt 17 van dit arrest genoemde rechtspraak.

25 Voor zover het betoog van het Finanzamt op dit punt is ontleend aan een bijzondere uitlegging van de begrippen „school" of „universiteit" in de zin van het Duitse onderwijsstelsel, zij er voorts herinnerd dat van de kwalificatie van een handeling in het nationale recht niet afhankelijk kan zijn of die handeling aan btw wordt onderworpen dan wel daarvan wordt vrijgesteld (zie arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 25).

26 Het is niet nodig in dit arrest een precieze definitie te geven van het communautaire begrip „school- of universitair onderwijs" in de zin van het btw-stelsel; veeleer volstaat de opmerking dat dit begrip 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 les wordt gegeven ten einde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat die activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben.

27 Het staat aan de verwijzende rechter om, voor zover nodig, in het licht van deze elementen opnieuw na te gaan, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteiten betrekking hebben op „school- of universitair onderwijs" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn.

28 Om in aanmerking te kunnen komen voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn volstaat het overigens niet dat de lessen betrekking hebben op school- of universitair onderwijs; zij moeten bovendien „particulier door docenten worden gegeven".

29 Ofschoon uit het dossier blijkt dat verzoeker in het hoofdgeding als docent lesgeeft en dit punt noch door het Finanzamt noch door de lidstaten of de Commissie in hun krachtens artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie ingediende opmerkingen wordt betwist, is het echter de vraag of die lessen „particulier" worden gegeven.

30 Op grond van deze laatste uitdrukking kan onderscheid worden gemaakt tussen prestaties verleend door de lichamen genoemd in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn en die bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub j, die docenten voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid verrichten.

31 Tot laatstgenoemde prestaties kunnen bijvoorbeeld particuliere cursussen behoren, in welk geval er in beginsel een verband bestaat tussen de concrete inhoud van de lessen en de kwalificaties van de docent. De bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn verzetten zich er in dat verband niet tegen dat lessen die aan meerdere personen tegelijk worden gegeven, onder de bij die bepaling ingevoerde vrijstelling vallen.

32 Zoals de Commissie stelt, vereist de voorwaarde dat de lessen particulier worden gegeven bovendien niet noodzakelijkerwijs dat er een rechtstreekse contractuele band bestaat tussen degenen aan wie de lessen worden gegeven en de docent die ze geeft. Een dergelijke contractuele band bestaat immers meestal met andere personen dan degenen aan wie de lessen worden gegeven, zoals de ouders van de leerlingen of studenten.

33 Zoals uit de punten 5 tot en met 8 van dit arrest blijkt, zou een aantal elementen in het dossier waarover het Hof beschikt, afzonderlijk beschouwd, er inderdaad op kunnen duiden dat verzoeker in het hoofdgeding zijn activiteiten voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid uitoefende, zodat hij deze dus

„particulier" zou uitoefenen. Dit geldt onder meer voor het ontbreken van het recht op behoud van honorarium in geval van verhindering en voor het feit dat hij bij het niet doorgaan van de cursussen het honorariumrisico droeg.

34 Uit diezelfde punten van dit arrest blijkt evenwel dat Haderer de in het hoofdgeding aan de orde zijnde prestaties heeft verricht op basis van opeenvolgende overeenkomsten met de deelstaat Berlijn. Behoudens wanneer de cursussen niet doorgingen wegens een gebrek aan leerlingen of studenten, werd zijn honorarium vastgesteld op uurbasis, ongeacht het aantal personen dat aan de cursussen deelnam. Ook al werd in die overeenkomsten gepreciseerd dat zij geen „arbeidsovereenkomsten" vormden in de zin van dat begrip in het Duitse arbeidsrecht, Haderer kreeg wel een financiële vergoeding voor zijn pensioen- en ziektekostenbijdragen alsmede een naar evenredigheid berekende vakantievergoeding. Ten slotte heeft hij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteiten uitgeoefend in onderwijscentra voor volwassenen die door de deelstaat Berlijn werden beheerd.

35 De in het voorgaande punt genoemde elementen lijken er dus op te wijzen dat Haderer, hetgeen de verwijzende rechter, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding, moet nagaan, niet voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid les gaf, maar zich in feite als docent ter beschikking heeft gesteld van de deelstaat Berlijn, die hem heeft betaald voor diensten die hij ten behoeve van het door die deelstaat beheerde onderwijsstelsel heeft geleverd.

36 Volgens de Commissie is het in strijd met het gemeenschappelijk doel van de specifieke vrijstellingen bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub i en j, van de Zesde richtlijn om geen vrijstelling te verlenen in situaties zoals die in het hoofdgeding en zou hierdoor een lacune ontstaan in het stelsel dat die twee bepalingen vormen. Lessen die door zelfstandige docenten worden gegeven kunnen immers in bepaalde omstandigheden worden vergeleken met onderwijs dat door de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn genoemde „organisaties" wordt verzorgd.

37 Het enkele feit dat de twee categorieën vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, sub i en j, van de Zesde richtlijn met name tot doel hebben, het „school- of universitair" onderwijs als activiteit van algemeen belang te bevorderen kan evenwel niet als grondslag dienen voor het betoog dat die twee bepalingen samen een stelsel vormen waardoor btw-vrijstelling kan worden verleend voor activiteiten die niet voldoen aan de voorwaarden van de ene of de andere bepaling, waarvan de bewoordingen, zoals in de punten 16 tot en met 19 van dit arrest in herinnering is gebracht, strikt moeten worden uitgelegd en enkel betrekking hebben op activiteiten die erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven.

38 Gelet op de voorgaande overwegingen, moet op de vraag worden geantwoord dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding de activiteiten van een particulier met de status van freelancer, die bestaan in het geven van huiswerkbegeleiding en keramiek- en pottenbakkerscursussen in onderwijscentra voor volwassenen, alleen in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn indien die activiteiten lessen vormen die een docent voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid geeft en betrekking hebben op school- of universitair onderwijs. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.

Kosten

39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

In omstandigheden als die van het hoofdgeding kunnen de activiteiten van een particulier met de status van freelancer, die bestaan in het geven van huiswerkbegeleiding en keramiek- en pottenbakkerscursussen in onderwijscentra voor volwassenen, alleen in aanmerking komen voor de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub j, van 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 de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, indien die activiteiten lessen vormen die een docent voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid geeft en betrekking hebben op school- of universitair onderwijs. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.

ondertekeningen