

# Omzetbelasting. Vrijstelling; verstrekken van onderwijs en de nauw daarmee samenhangende leveringen en diensten

6 november 2006/Nr. CPP2006/2506M  
Belastingdienst/Centrum voor proces-  
en productontwikkeling; Sector Brieven  
en beleidsbesluiten

De Directeur-Generaal Belastingdienst heeft namens de minister van Financiën het volgende besloten:  
Dit besluit vormt de herziene versie van het besluit van 23 augustus 2006, nr. CPP2005/3019M. De onderdelen 4.1, 4.3 en 6 zijn gewijzigd. Bij deze wijziging wordt de intrekking van de keuzemogelijkheid voor BTW-heffing bij bepaalde beroepsopleidingen uitgesteld tot 1 april 2007. Dit uitstel is verleend om nogmaals tegemoet te komen aan de praktische problemen binnen de onderwijsbranche wegens het vervallen van de keuzemogelijkheid.

## 1. Inleiding

De vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de wet) geldt voor het verstrekken van bepaalde vormen van onderwijs. De nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten zijn ook vrijgesteld. In dit besluit komen de reikwijdte van de onderwijsvrijstelling en de op dit terrein ingenomen beleidsmatige standpunten aan de orde.

## 2. Juridisch kader

De vrijstelling geldt in de eerste plaats voor het wettelijk geregelde onderwijs (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet).

Verder zijn bij algemene maatregel van bestuur de volgende categorieën onderwijs en nauw daarmee samenhangende diensten als vrijgesteld onderwijs aangewezen (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2°, van de wet en artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968):

- beroepsopleidingen;
- algemeen vormend onderwijs dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet;
- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming, aan personen jonger dan 21 jaar;
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verstrekt in het kader van het in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet bedoelde onderwijs;
- het afnemen van examens ter afsluiting van het in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet bedoelde

onderwijs, ook als dat geschiedt door een ander dan de ondernemer die voor het betrokken examen heeft opgeleid.

De bepalingen in de wet en het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (het uitvoeringsbesluit) zijn gebaseerd op artikel 13A, eerste lid, onder i en j, en tweede lid, van de Zesde BTW-richtlijn (de richtlijn).

## 3. Reikwijdte vrijstelling voor onderwijs en nauw daarmee samenhangende leveringen en diensten

### 3.1. Reikwijdte begrip 'onderwijs'

Omdat de wet en de richtlijn het begrip 'onderwijs' niet omschrijven, wordt voor de betekenis daarvan aangesloten bij het spraakgebruik. Naar spraakgebruik wordt onderwijs gegeven als een leerkracht aan leerlingen (individueel of in groepsverband) volgens een bepaalde methodiek kennis overdraagt en/of vaardigheden bijbrengt. Het overdragen van kennis en/of het bijbrengen van vaardigheden staat bij een onderwijsprestatie centraal. Het is dan ook voldoende dat een prestatie een zeker educatief element bevat. Zo vormen bijvoorbeeld de werkzaamheden van een dirigent geen onderwijs. Evenmin kunnen als onderwijs worden aangemerkt onderwijsondersteunende prestaties. Zo is de prestatie van een acteur die samen met cursisten optreedt in een rollenspel geen onderwijsprestatie.

### 3.2. Nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten

Deze vrijstelling geldt alleen voor ondernemers die zelf vrijgesteld onderwijs verstrekken. Leveringen en diensten hangen nauw samen met het vrijgestelde onderwijs als zij onontbeerlijk zijn voor het verstrekken daarvan. Alleen dan kunnen zij in de vrijstelling delen (Hof van Justitie EG (Vijfde kamer), 20 juni 2002, nr. C-287/00 (VN 2002/34.17). Te denken valt aan het ter beschikking stellen van schoolboeken aan leerlingen (via verhuur of via verkoop) door onderwijsinstellingen voor vrijgesteld onderwijs. Voorbeelden van prestaties die niet nauw samenhangen met het verstrekken van vrijgesteld onderwijs zijn:

- onderzoeksprojecten die onderwijsinstellingen tegen vergoeding uitvoeren;
- het uitlenen van onderwijzend personeel door een onderwijsinstelling aan andere onderwijsinstellingen. Ik merk

hierbij overigens op dat de Hoge Raad aan het Hof van Justitie prejudiciële vragen heeft gesteld over de reikwijdte van de onderwijsvrijstelling. Daarbij komt onder meer de vraag aan de orde of het uitlenen van onderwijzend personeel onder de vrijstelling kan vallen (Hoge Raad 2 december 2005, nr. 40 324 (VN 2005/59.22)).

### 3.3. Goedkeuringen

In dit onderdeel wordt goedgekeurd dat voor bepaalde diensten de vrijstelling wordt toegepast, hoewel de diensten in strikte zin niet onder vrijstelling vallen. Ondernemers kunnen de goedkeuring alleen toepassen als zij voor deze diensten afzien van het recht op aftrek van voorbelasting. De in artikel 15 van de wet en de artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 opgenomen herrekenings- en herzieningsbepalingen zijn op deze ondernemers van overeenkomstige toepassing.

#### 3.3.1. Huiswerk- en/of studiebegeleiding

Voor de BTW-heffing moet onderscheid worden gemaakt tussen vakinhoudelijke begeleiding en niet-vakinhoudelijke begeleiding. De vakinhoudelijke begeleiding is (verplicht) vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2°, van de wet en artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit). De niet-vakinhoudelijke begeleiding (toezicht houden, aanleren studiediscipline e.d.) is niet aan te merken als onderwijs (Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, 24 februari 1989, nr. 155/1987 (BNB 1990/171). Ik keur echter goed dat de niet-vakinhoudelijke begeleiding is vrijgesteld van de BTW-heffing. Hierbij is van belang dat huiswerk- en/of studiebegeleiding zich bevindt op het terrein van het reguliere leerproces op school. Deze begeleiding vormt als het ware de 'uitloop' van dit leerproces.

#### 3.3.2. Remedial teaching

Remedial teaching heeft vooral ten doel leerachterstanden en leerproblemen bij leerlingen in het basis- en voortgezet onderwijs te behandelen. Het gaat hier bijvoorbeeld om leerachterstanden en leerproblemen die optreden als gevolg van dyslexie, ADHD en motorische stoornissen. Via remedial teaching leren de leerlingen een passende strategie aan om met de in het basis- en voortgezet onderwijs aangeboden lesstof om te gaan. Remedial teachers zijn zowel op zelfstandige basis als in loondienst

werkzaam bij scholen, schoolbegeleidingsdiensten of samenwerkingsverbanden van scholen. Als scholen, schoolbegeleidingsdiensten of samenwerkingsverbanden van scholen remedial teaching verstrekken, loopt deze prestatie mee met de vrijstelling die voor die instellingen geldt (artikel 11, eerste lid, onderdelen f, o of u van de wet).

Ik keur goed dat de remedial teaching die wordt verzorgd door op zelfstandige basis werkzame ondernemers is vrijgesteld van BTW-heffing. Ik verbind hieraan de voorwaarde dat de remedial teaching wordt verstrekt in directe samenhang met het basis- en voortgezet onderwijs. In andere gevallen is remedial teaching belast.

#### **4. Beroepsopleidingen**

##### *4.1. Reikwijdte vrijstelling*

De vrijstelling voor beroepsopleidingen heeft dezelfde strekking als de in artikel 13A, eerste lid, sub i, van de richtlijn opgenomen vrijstelling voor beroepsopleiding of -herscholing. De in dit richtlijnartikel bedoelde erkenning van vrijgestelde organisaties voor beroepsopleiding of -herscholing is ingevuld door de algemene aanwijzing van beroepsopleidingen in artikel 8 van het uitvoeringsbesluit. Naast specifieke beroepsopleidingen en -herscholing vallen onder de vrijstelling ook cursussen die zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring<sup>1</sup>. Het gaat dan bijvoorbeeld om managements-, automatiserings-, ondernemingsraad-, sollicitatie- en taalcursussen.

Onderwijs dat zich primair richt op het bijbrengen en ontwikkelen van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer (bijv. lessen voor EHBO, levensreddende handelingen, bedrijfshulpverlening en het rijbewijs BE) valt echter buiten de vrijstelling. Hetzelfde geldt voor onderwijs met een vrijetijds karakter (bijv. hobbycursussen).

##### *4.2. Goedkeuring sportcursussen*

De georganiseerde sportwereld (d.w.z. de in verenigingsverband georganiseerde takken van sport) verzorgt sportcursussen voor de daarbinnen werkzame vrijwilligers en (semi-)professionals. Deze cursussen bestaan uit sporttechnische en niet-sporttechnische cursussen. Sporttechnische cursussen hebben ten doel trainers, coaches, leraren of instructeurs kennis en vaardigheden bij te brengen met betrekking tot het les geven en leiding geven aan sportbeoefenaars. Niet-sporttechnische cursussen zijn gericht op het bijbrengen van kennis en vaardigheden voor de overige functies die verband houden met sportbeoefening. Te denken valt aan de functie van scheidsrechter, jurylid, materiaalbeheerder en bestuurslid van een sportvereniging. Daarnaast komen ook cursussen met een meer algemeen karakter voor.

Het gaat hier bijvoorbeeld om managements-, marketing- en sponsoringcursussen. Als deze cursussen worden verzorgd voor binnen de sportwereld werkzame professionals dan zijn het beroepsopleidingen en is de vrijstelling van toepassing.

Ik keur goed dat deze cursussen ook voor de binnen de georganiseerde sportwereld werkzame vrijwilligers en semi-professionals van de BTW-heffing zijn vrijgesteld. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat de betrokken sportorganisaties voor deze cursussen afzien van het recht op aftrek van voorbelasting.

##### *4.3. Vervallen van keuzemogelijkheid voor BTW-heffing bij bepaalde beroepsopleidingen; overgangsregeling*

Met ingang van 1 april 2007 zijn alle beroepsopleidingen verplicht vrijgesteld. In verband hiermee vervalt per 1 april 2007 de mogelijkheid om te kiezen voor BTW-heffing bij opleidingen die betrekking hebben op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring<sup>2</sup>. Voor ondernemers die opleidingen geven die onder vorenbedoelde keuzemogelijkheid vallen, geldt de volgende overgangsregeling. Ondernemers die vóór 1 april 2007 een overeenkomst afsluiten voor het verzorgen van zulke beroepsopleidingen, kunnen voor deze opleidingen nog gedurende één jaar kiezen voor BTW-heffing. Als de overeenkomst voor het verzorgen van zo'n beroepsopleiding doorloopt tot ná 1 april 2008, moet het ná 1 april 2008 verzorgde deel van de opleiding worden vrijgesteld.

#### **5. Onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar**

##### *5.1. Reikwijdte vrijstelling*

De vrijstelling voor onderwijs in dans ziet op onderwijs in alle dansvormen. Het gaat bijvoorbeeld om jazzdans, kinderdans (algemeen dansante vorming), klassieke dans, moderne dans, show- en musicaldans, tapdans, dansexpressie en internationale dans. Onderwijs in aerobics valt niet onder deze vrijstelling. De vrijstelling voor onderwijs in drama heeft betrekking op onderwijs in de vorm van toneel- en theaterlessen. De vrijstelling voor onderwijs in beeldende vorming ziet op het onderwijs in tekenen, handenarbeid, textiele werkvormen en audiovisuele vormgeving.

##### *5.2. Goedkeuringen*

De hierna opgenomen goedkeuringen kunnen worden toegepast als terzake wordt afgezien van het recht op aftrek van voorbelasting.

##### *5.2.1. Onderwijs in circustechnieken*

Ik keur goed dat onderwijs in circustechnieken dat wordt gegeven aan personen jonger dan 21 jaar onder de vrijstelling valt. Het gaat hierbij om lessen in acrobatiek, jongleren, springen, trapeze, draadlopen, eenwiel fietsen, clownstechnieken e.d. Dit onderwijs bestaat uit een technisch gedeelte (circustechnieken) en een artistiek gedeelte (circusact). De goedkeuring is getroffen omdat het onderwijs in circustechnieken elementen bevat die nauw samenhangen met dans, drama en beeldende vorming of daarvan zijn afgeleid.

##### *5.2.2. Peildatum voor leeftijdsgrens van 21 jaar*

Uit praktische overwegingen keur ik goed, dat het moment waarop de cursus begint als peildatum geldt voor het beoordelen van de leeftijd van de cursist. Als de cursist tijdens de cursus 21 jaar wordt, blijft de vrijstelling gelden onder voorwaarde dat de cursus maximaal een jaar duurt.

Als de cursus langer dan een jaar duurt, kan deze regeling ook worden toegepast, onder voorwaarde dat de cursus is onderverdeeld in lesperiodes die niet langer zijn dan een jaar. De vrijstelling vervalt dan aan het einde van de lesperiode waarin de cursist 21 jaar is geworden.

#### **6. Ingetrokken regelingen**

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

– Besluit van 23 augustus 2006, nr. CPP2005/3019M. Vrijstelling; verstreken van onderwijs en de nauw daarmee samenhangende leveringen en diensten.

De volgende besluiten vervallen met ingang van 1 april 2007:

– Besluit van 24 juni 1993, nr. VB 93/1755 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot beroepsopleidingen);  
– Besluit van 9 december 1993, nr. VB 93/3598 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot beroepsopleidingen).

#### **7. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot de dagtekening van het besluit.

---

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 6 november 2006.*  
*De Minister van Financiën,*  
*namens deze:*  
*de Directeur-Generaal Belastingdienst,*  
*J. Thunnissen.*

dingen) en het Besluit van 9 december 1993, nr. VB 93/3598) (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot beroepsopleidingen).

<sup>1</sup> Zie artikel 14 van Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van de Europese Unie (PB EG L 288/1, d.d. 29 oktober 2005).

<sup>2</sup> Zie het Besluit van 24 juni 1993, nr. VB 93/1755 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot beroepsoplei-