

ECLI:NL:RBZWB:2024:5975

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	26-08-2024
Datum publicatie	12-09-2024
Zaaknummer	BRE 23/2760 t/m BRE 23/2763
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Tussenuitspraak.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 13-9-2024 V-N Vandaag 2024/1849 NDFR Nieuws 2024/1533 FutD 2024-1995 NTFR 2024/1695 met annotatie van Drs. C. Verweij

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Zittingsplaats Breda

Belastingrecht

zaaknummers: BRE 23/2760 tot en met BRE 23/2763

tussenuitspraak van de meervoudige kamer van 26 augustus 2024 in de zaak tussen

[belanghebbende], gevestigd in [plaats], belanghebbende
(gemachtigde: mr. drs. G.W. Beuker),

en

de inspecteur van de belastingdienst, de inspecteur.

Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank de beroepen van belanghebbende tegen de uitspraken op bezwaar van de inspecteur van 21 april 2023.

1.1. Belanghebbende heeft over de onderhavige tijdvakken aangiften omzetbelasting gedaan per saldo resulterend in te betalen bedragen omzetbelasting.

1.2. De inspecteur heeft in overeenstemming met de aangiften de volgende naheffingsaanslagen omzetbelasting (de naheffingsaanslagen) opgelegd en bij uitspraken op bezwaar (uob) als volgt verminderd of gehandhaafd:

Zaaknr.	[nummer]	Tijdvak	Naheffing	Uob
BRE 23/2760	F.01.0502		104.052	92.443

		01-01-2020 t/m 31-12-2020		
BRE 23/2761	F.01.1501	01-01-2021 t/m 31-12-2021	56.343	50.527
BRE 23/2762	F.01.2501	01-01-2022 t/m 31-03-2022	5.845	5.845

1.3. Belanghebbende heeft over het daaropvolgende tijdvak per saldo het volgende bedrag aangegeven en op aangifte voldaan:

Zaaknr.	[nummer]	Tijdvak	Voldoening
BRE 23/2763	B.01.2240	01-04-2022 t/m 30- 06-2022	58.874

Het tegen deze voldoening gerichte bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak op bezwaar afgewezen.

1.4. De inspecteur heeft op de beroepen gereageerd met een verweerschrift.

1.5. Belanghebbende heeft op het verweerschrift gereageerd door middel van een conclusie van repliek, waarna de inspecteur een conclusie van dupliek heeft ingediend.

1.6. De gemachtigde heeft een tiendagenstuk ingediend.

1.7. Op 15 maart 2024 heeft de rechtbank partijen bericht dat zij de zaken heeft verwezen naar een meervoudige kamer van de rechtbank.

1.8. De rechtbank heeft het beroep op 18 juli 2024 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen: namens belanghebbende, haar directeur [naam 1] , bijgestaan door de gemachtigde en namens de inspecteur, mr. [inspecteur 1] en mr. [inspecteur 2] .

Beoordeling door de rechtbank

2. De rechtbank beoordeelt of het door belanghebbende:

(i) verzorgen van typevaardigheids cursussen is vrijgesteld van omzetbelasting op basis van de onderwijsvrijstelling¹ (standpunt belanghebbende) dan wel belast is tegen het algemene tarief van 21% (standpunt inspecteur);

(ii) verstrekken van licenties op het door haar voor de typevaardigheids cursussen ontwikkelde softwareprogramma (het verstrekken van de licenties) is vrijgesteld op grond van de onderwijsvrijstelling² (primair standpunt belanghebbende) of dat het verlaagde tarief genoemd in post b21 in samenhang met a30 van de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) behorende tabel I daarop van toepassing is (subsidiar standpunt belanghebbende) dan wel dat dit belast is tegen het algemene tarief (standpunt inspecteur).

De rechtbank doet dat aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende. Partijen zijn het er daarbij over eens dat in de onderhavige tijdvakken geen sprake is van op grond van artikel 37 van de Wet OB verschuldigde omzetbelasting.

2.1. De rechtbank is van oordeel dat op het verzorgen van typevaardigheids cursussen en het verstrekken van de licenties door belanghebbende omzetbelasting naar het algemene tarief verschuldigd is. Daarop kan een uitzondering gelden voor zover zij de cursussen al dan niet rechtstreeks aan volwassenen aanbiedt en aannemelijk is dat die cursussen worden afgenomen als beroepsopleiding, waarvan in het algemeen sprake zal zijn indien bedrijven de typevaardigheids cursussen voor hun werknemers afnemen. Voor zover belanghebbende haar typevaardigheids cursussen rechtstreeks aan volwassenen aanbiedt, is

het aan haar om van geval tot geval aannemelijk te maken dat van een beroepsopleiding sprake is. Als zij daarin slaagt, zijn partijen het erover eens dat ook voor die gevallen de onderwijsvrijstelling geldt.

2.2. De rechtbank ziet aanleiding om het onderzoek te heropenen voor nader feitenonderzoek naar de cijfermatige gevolgen van haar in 2.1 weergegeven oordeel voor de over onderhavige tijdvakken opgelegde naheffingslagen dan wel voldoening(en) op aangifte.

2.3. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot het in 2.1 weergegeven oordeel komt en welke gevolgen dit oordeel heeft.

Feiten

3. Belanghebbende is ondernemer in de zin van de Wet OB.³ Haar activiteiten bestaan uit het verzorgen van typevaardigheidscursussen en het verstrekken van licenties op het door haar zelf voor die typevaardigheidscursussen ontwikkelde softwareprogramma.

3.1. Belanghebbende biedt de typevaardigheidscursussen zowel klassikaal als online aan. In beide gevallen is sprake van (een mogelijkheid tot) begeleiding door een docent. Belanghebbende richt zich vooral op leerlingen in de basisschoolleeftijd, maar de cursussen zijn ook geschikt voor volwassenen en bedrijven.

3.2. Belanghebbende verstrekt aan basisscholen ook wel een licentie op het door haar voor de typevaardigheidscursussen ontwikkelde softwareprogramma. Met die licentie kunnen de scholen vervolgens met begeleiding van eigen docenten de typevaardigheidscursus verzorgen.

3.3. Belanghebbende is ingeschreven in het instellingenregister van het [naam 2] ([naam 2]).

3.4. In 2006 heeft de inspecteur bij brief met dagtekening 29 november 2006 aan belanghebbende meegedeeld dat het verzorgen van de typevaardigheidscursussen vrijgesteld is van omzetbelasting.

3.5. In 2019 heeft de inspecteur bij brief van 30 mei 2019 aan belanghebbende meegedeeld dat het verzorgen van de typevaardigheidscursussen vanaf 1 januari 2020 wordt belast met omzetbelasting. In die brief is het volgende vermeld:

Wij hebben u op 29 november 2006 een brief gestuurd waaruit blijkt dat wij destijds van mening waren dat de vrijstelling op grond van art. 11, eerste lid, onder o Wet OB van toepassing was op de werkzaamheden die u verricht. Gelet op bovenstaand, delen wij deze mening niet meer. Wij willen u een redelijk termijn geven om aanpassingen te doen. Wij trekken daarom het eventuele gewekte vertrouwen per 1 januari 2020 in."

Motivering

De typevaardigheidscursussen

4. Belanghebbende stelt primair dat het verzorgen van de typevaardigheidscursussen is vrijgesteld, omdat sprake is van het verzorgen van beroepsopleidingen⁴. Meer specifiek stelt belanghebbende in dit verband dat sprake is van cursussen die zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring. Ter onderbouwing van haar stelling wijst belanghebbende onder meer op de Nota van Toelichting bij het Besluit van 4 december 1992⁵ (NvT 1992), waarin de cursus typevaardigheid expliciet is genoemd als voorbeeld van een vrijgestelde beroepsopleiding. Daaruit kan volgens belanghebbende worden afgeleid dat het altijd de bedoeling van de wetgever is geweest om cursussen typevaardigheid,

zoals de onderhavige, als vrijgestelde beroepsopleiding aan te merken. Dat dit besluit inmiddels is ingetrokken en het voorbeeld sinds 2010 niet meer in het Onderwijsbesluit⁶ is opgenomen, doet daar niet aan af nu van een uitdrukkelijke wijziging op dit punt niet is gebleken, aldus belanghebbende. Ook blijkt de gerichtheid van de cursus op de (toekomstige) werkkring volgens belanghebbende, zeker voor volwassenen, uit de overige omstandigheden: haar [naam 2] -erkenning, de uitingen op haar website en het voor typevaardigheidscursussen beschikbaar gestelde STAP⁷-budget.

- 4.1. Voor zover sprake is van het verzorgen van typevaardigheidscursussen aan basisschoolleerlingen, stelt belanghebbende subsidiair dat sprake is van vrijgesteld basisonderwijs⁸ dan wel algemeen vormend onderwijs⁹. Hoewel belanghebbende toegeeft dat typevaardigheid officieel geen onderdeel uitmaakt van het reguliere onderwijsprogramma van het basisonderwijs, is dat volgens haar feitelijk wel het geval gelet op het grote belang dat er binnen het basisonderwijs en door het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) aan typevaardigheid en aan digitale geletterdheid wordt gehecht.
- 4.2. De inspecteur stelt dat het verzorgen van de typevaardigheidscursussen in algemene zin is belast met 21% omzetbelasting. Voor de al dan niet rechtstreeks aan volwassenen aangeboden typevaardigheidscursussen kan volgens de inspecteur wel sprake zijn van een vrijgestelde beroepsopleiding, maar moet van geval worden getoetst of dat het geval is. Voor zover de typevaardigheidscursussen aan basisscholen worden aangeboden, is van een vrijgestelde beroepsopleiding geen sprake, omdat het daarvoor vereiste directe verband tussen de cursus en een daarmee uit te voeren vak, beroep, of functioneren in een (toekomstige) werkkring ontbreekt, aldus de inspecteur. Ten tijde van de NvT 1992 was volgens de inspecteur sprake van een andere tijdgeest.
- 4.3. Ten aanzien van het subsidiaire standpunt van belanghebbende voert de inspecteur aan dat het verzorgen van typevaardigheidscursussen aan basisscholen ook niet als vrijgesteld basisonderwijs kan worden aangemerkt, alleen al omdat belanghebbende geen publiekrechtelijk lichaam is en met betrekking tot het basisonderwijs ook niet als onderwijsinstelling is erkend.¹⁰ Van algemeen vormend onderwijs is volgens de inspecteur evenmin sprake, omdat typevaardigheid niet is opgenomen in de kerndoelen van het (basis)onderwijs zoals die zijn opgesteld door het Ministerie van OCW en ook geen deel uitmaakt van het reguliere lesprogramma van basisscholen of andere onderwijsinstellingen die wettelijk geregeld onderwijs¹¹ verzorgen.
- 4.4. Naar het oordeel van de rechtbank kunnen de typevaardigheidscursussen niet in algemene zin worden aangemerkt als een vrijgestelde beroepsopleiding. Zoals de inspecteur terecht stelt, ontbreekt daarvoor het vereiste rechtstreekse verband met een vak of beroep. Naar het oordeel van de rechtbank kan niet in algemene zin gesteld worden dat deze cursussen zijn gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkkring maar is kunnen typen een basisvaardigheid die nuttig en bruikbaar is voor iedereen die een computer gebruikt. Het is van algemene bekendheid dat computers niet alleen worden gebruikt in verband met werk/beroep, maar zeker ook voor privé, waaronder school en studie. Voor zover de typevaardigheidscursussen worden afgenomen door of ten behoeve van basisschoolleerlingen, acht de rechtbank niet aannemelijk dat er een rechtstreeks verband is met een (toekomstig) vak of beroep. Datzelfde geldt in het algemeen ook voor zover de typevaardigheidscursussen worden afgenomen door anderen dan basisschoolleerlingen omdat de rechtbank aannemelijk acht dat ook daarbij het privé-element voorop staat, tenzij het gaat om volwassenen en aannemelijk is dat in die specifieke gevallen de cursussen zijn gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkkring. Voor zover bedrijven voor hun werknemers typevaardigheidscursussen bij belanghebbende afnemen, is naar het oordeel van de rechtbank aannemelijk dat van een beroepsopleiding sprake is. Voor die gevallen is tussen partijen niet in geschil dat het verzorgen van die beroepsopleiding vrijgesteld is van omzetbelasting.¹² Voor zover belanghebbendes afnemers bestaan uit volwassenen die de typevaardigheidscursussen rechtstreeks voor zichzelf bij belanghebbende afnemen, is het aan belanghebbende om van geval tot geval aannemelijk te maken dat dit is gebeurd met het oog op het functioneren in een (toekomstige) werkkring. Voor zover zij aan die bewijslast voldoet, is ook in die gevallen van een vrijgestelde

beroepsopleiding sprake.

4.5. Naar het oordeel van de rechtbank is de onderwijsvrijstelling¹³ voor wettelijk geregeld onderwijs niet van toepassing omdat daarvoor is vereist dat typevaardigheid onderdeel uitmaakt van het reguliere onderwijsprogramma. Partijen zijn het erover eens dat dit niet het geval is. Van vrijgesteld basisonderwijs kan in dit geval ook geen sprake zijn, omdat belanghebbende geen publiekrechtelijk lichaam is noch met betrekking tot het basisschoolonderwijs als een onderwijsinstelling is erkend.¹⁴

De licenties

5. Belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat op het verstrekken van de licenties aan basisscholen de onderwijsvrijstelling¹⁵ van toepassing is en verwijst ter onderbouwing van die stelling naar haar betoog ten aanzien van het klassikaal en online verzorgen van typevaardigheidscursussen voor basisscholen.

Subsidiar stelt belanghebbende dat op het verstrekken van de licenties het verlaagde tarief van Tabel I post b.21 in samenhang met post a.30 van toepassing is. De inspecteur heeft de stellingen van belanghebbende gemotiveerd betwist.

5.1. De rechtbank verwerpt belanghebbendes primaire stelling dat op het verstrekken van licenties aan basisscholen de onderwijsvrijstelling van toepassing is. Omdat op het verzorgen van de typevaardigheidscursussen voor basisscholen noch de vrijstelling voor beroepsopleidingen (zie 4.4) noch de vrijstelling voor wettelijk geregeld onderwijs (zie 4.5) van toepassing is, mist de onderwijsvrijstelling ook toepassing voor zover het de verstrekking van licenties betreft.

5.2. Ook verwerpt de rechtbank belanghebbendes subsidiaire stelling dat op de licentieverstrekking het verlaagde tarief van toepassing is. Voor de toepassing van post a.30 van tabel I bij de Wet OB is vereist dat de digitale educatieve informatie bestemd is voor informatieoverdracht in het onderwijs. De rechtbank heeft hiervoor in 4.5 geoordeeld dat de cursussen typevaardigheid geen onderwijs zijn in de zin van de Wet OB. Dat geldt dan evenzeer voor toepassing van deze tabelpost.

5.3. Gelet op al hetgeen hiervoor is overwogen, is de verstrekking van licenties door belanghebbende belast tegen het algemene tarief.

Conclusies en heropening van het onderzoek

6. Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat op verzorgen van de typevaardigheidscursussen en het verstrekken van licenties in het algemeen het algemene tarief van toepassing is, en dat de vrijstelling voor beroepsopleidingen alleen van toepassing is op het:

- a. verzorgen van typevaardigheidscursussen afgenomen door bedrijven;
- b. verzorgen van rechtstreeks door volwassenen voor zichzelf afgenomen typevaardigheidscursussen, voor zover belanghebbende per geval aannemelijk maakt dat sprake is van een beroepsopleiding.

6.1. Om de cijfermatige gevolgen van het in hiervoor overwogene (zie 6) voor de over het onderhavige tijdvakken opgelegde naheffingsaanslagen (zie 1.2) en de op aangifte voldane omzetbelasting (zie 1.3) vast te stellen, beschikt de rechtbank over onvoldoende inzicht in de cijfers. De rechtbank ziet daarin aanleiding om voor dat punt het onderzoek te heropenen. Partijen worden daarom, zoals ter zitting besproken, in de gelegenheid gesteld om de cijfermatige uitwerking van de varianten a.) en b.) (zie 6) voor de onderhavige tijdvakken in onderling overleg nader uit te werken en de rechtbank daarover te informeren. De rechtbank stelt daarvoor een termijn van vier weken na de datum van verzending van deze tussenuitspraak.

- 6.2. Na heropening zal het onderzoek beperkt blijven tot deze cijfermatige uitwerking en eventuele geschillen daarover. Ten aanzien van de andere geschilpunten heeft de rechtbank hiervoor al beslist.
- 6.3. De rechtbank zal iedere verdere beslissing aanhouden tot de einduitspraak op de beroepen. Dat laatste betekent ook dat zij op het verzoek om vergoeding van immateriële schade, de proceskosten en het griffierecht nu nog geen beslissing neemt.

Beslissing

De rechtbank:

- heropent het onderzoek met dien verstande dat het verdere onderzoek beperkt blijft tot het in 6.1 vermelde punt;
- stelt partijen in de gelegenheid om binnen vier weken na de datum van verzending van deze tussenuitspraak de rechtbank te informeren over de cijfermatige gevolgen van deze tussenbeslissing (zie 6.1);
- houdt iedere verdere beslissing aan.

Deze tussenuitspraak is gedaan door mr. S.A.J. Bastiaansen, voorzitter, mr. V.A. Burgers en mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, rechters, in aanwezigheid van mr. J.H.M. van Ooijen, griffier op 26 augustus 2024. De uitspraak is openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op rechtspraak.nl.

Griffier	Voorzitter
----------	------------

Een afschrift van deze uitspraak is verzonden aan partijen op:

Bent u het niet eens met deze uitspraak?

Tegen deze tussenuitspraak staat nog geen hoger beroep open. Tegen deze tussenuitspraak kan hoger beroep worden ingesteld tegelijkertijd met hoger beroep tegen de (eventuele) einduitspraak in deze zaak.

-
- 1 Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, van de Wet OB.
 - 2 Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, van de Wet OB.
 - 3 Artikel 7 van de Wet OB.
 - 4 Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 2^o, van de Wet OB in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel a, 1^o van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbesluit).
 - 5 Nota van Toelichting bij Koninklijk Besluit van 4 december 1992, Staatsblad 1992, 652.
 - 6 Vgl. Besluit Omzetbelasting. Onderwijs. Beroepsopleidingen van 22 juni 2010 (DGB 2010/3875M) en Besluit Omzetbelasting. Vrijstellingen; Onderwijsvrijstelling (BLKB/2014/125M).
 - 7 De letters STAP staan in dit verband voor Stimulering Arbeidsmarktpositie.
 - 8 Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 1^o, van de Wet OB.
 - 9 Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 2^o van de Wet OB in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit.

¹⁰ Gerechtshof s-Hertogenbosch 10 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2232.

¹¹ Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 1^o, van de Wet OB.

¹² Op grond van artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 2^o, van de Wet OB in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel a, 1^o van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Uitvoeringsbesluit).

¹³ Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 1^o en 2^o van de Wet OB in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit.

¹⁴ Gerechtshof s-Hertogenbosch 10 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2232.

¹⁵ Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 2^o van de Wet OB in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit dan wel Artikel 11, aanhef en eerste lid, onderdeel o, 1^o, van de Wet OB.
