



## DE VOOR HET OCW-VELD RELEVANTE BELASTINGREGELINGEN 2012

Elk jaar stelt het Parlement de belastingmaatregelen voor het volgende jaar vast. In dit overzicht worden de ook voor het OCW-veld relevante belastingregelingen voor 2012 beschreven (situatie per 1 januari). Het gaat om fiscale regelingen met betrekking tot:

1. Kennisvermeerdering: faciliteiten voor scholing, duale opleidingen, stages en onderzoek
2. Schenkingen
3. Arbeidsparticipatie
4. Secundaire arbeidsvoorwaarden
5. Cultureel beleggen
6. Monumenten
7. Onderwijs
8. Musea, theaters, bibliotheken

Voor meer informatie kunt u terecht bij de heer C. de Geest, [c.degeest@minocw.nl](mailto:c.degeest@minocw.nl).

### 1. Kennisvermeerdering

#### *Particulieren*

Belastingplichtigen kunnen de kosten van een opleiding gericht op het vervullen van een beroep in de toekomst of op het op peil houden van vakkennis, inclusief procedures in het kader van Erkenning Verworven Competenties aftrekken van de belasting. De eerste € 500 moet men zelf betalen. En buiten zestien kwartalen tot het dertigste jaar waarin men voltijdstudent is zonder WSF-aanspraken kan maximaal € 15.000 worden afgetrokken. Scholingsuitgaven komen uiteraard niet voor belastingaftrek in aanmerking voor zover een gift op grond van de WSF wordt ontvangen. Omgekeerd hoeft geen belasting te worden betaald over WSF-aanspraken en ondersteuning uit het profileringsfonds, waaronder uitkeringen aan studenten uit niet-EER landen voor zover zij in Nederland, België, Luxemburg, Noord-Rijnland-Westfalen, Nedersaksen of Bremen wonen en voor zover die ondersteuning binnen de WSF-normen valt.

Om te voorkomen dat voor de zelfde studiekosten zowel WSF als fiscale aftrek worden ontvangen geldt voor studenten met WSF-aanspraken dat fiscaal aftrekbaar zijn de WSF-normbedragen voor boeken, leermiddelen en het les-/collegegeld -/- de ontvangen WSF -/- € 500,-. Daarbij zijn voor dure studies – i.c. als de scholingsuitgaven meer dan tweemaal de WSF-normen zijn - fiscaal aftrekbaar de feitelijke scholingsuitgaven -/- WSF-normbedragen -/- ontvangen WSF -/- € 500,-. Als bij beëindigen van de studie de prestatiebeurs niet worden omgezet in een gift, is in het jaar DUO de beschikking afgeeft een éénmalige aanvullende aftrek aan de orde van de tijdens de studie gemaakte scholingskosten. Hierbij geldt het maximum van € 15.000,- niet.

Naar analogie gelden voor internationale studiebeurzen de volgende fiscale regels:

1. Buitenlandse studenten genieten belastingvrijstelling voor buitenlandse studietoelagen en voor door Nederlandse organisaties toegekende eenmalige studietoelagen voor maximaal een jaar. Bedoeld wordt dat eenmalige toekenningen met een looptijd van maximaal een jaar niet als periodieke uitkering worden aangemerkt en dus onbelast zijn (in de loonbelasting) - ook als dergelijke beurzen in termijnen worden uitbetaald -.
2. Bij periodieke studietoelagen aan buitenlandse studenten en bij periodieke studietoelagen van Nederlandse instellingen aan Nederlandse studenten in het buitenland kan afhankelijk van de feiten en omstandigheden sprake zijn van belastingheffing.
3. EU-beurzen zijn over het algemeen eenmalige tegemoetkoming en daarom onbelast in de loonbelasting. Althans eenmalige toekenningen met een looptijd van maximaal een jaar gelden niet als periodieke uitkering, ook al wordt een dergelijke toekenning in termijnen uitbetaald. Wel kan de beurs in de inkomstenbelasting belast zijn. Een voorbeeld van een EU-studiebeurs is de aan onderwijsinstellingen toe te kennen Erasmus Mundis beurs. De instelling verdeelt het ontvangen budget over de studenten. De student moet deze beurs bij de eigen onderwijsinstelling aanvragen. De buitenlandse student die in Nederland komt studeren, ontvangt de beurs dus vanuit zijn woonstaat. Daarbij is geen sprake van (buitenlandse)

belastingplicht voor deze buitenlandse beurs als de student tijdens zijn studie in Nederland geen fiscaal inwoner van Nederland is.

Ten slotte kunnen ouders van studenten tot eenentwintig jaar zonder AKW- of WSF-aanspraken c.a. hun kosten van levensonderhoud aftrekken. Als de kosten meer dan € 408 per kwartaal zijn, kan € 355 per kwartaal worden afgetrokken. Als de kosten voor meer dan 50% op de ouders drukken en meer dan € 710 per kwartaal zijn, kan € 710 per kwartaal worden afgetrokken. En als de kosten voor meer dan 90% op de ouders drukken, meer dan € 1.065 per kwartaal zijn en het kind uitwonend is, kan € 1.065 per kwartaal worden afgetrokken.

#### *Werkgevers*

Werkgevers met werknemers met een leerwerkovereenkomst c.a. krijgen een korting op de loonbelastingafdracht. Voor duale en deeltijd hbo-ers in een groot aantal bedrijfssectoren en voor bbl-ers is deze korting € 2.753. Voor vmbo-ers en promovendi / assistenten en onderzoekers in opleiding is de korting € 2.781. Behalve voor promovendi / assistenten en onderzoekers in opleiding geldt de voorwaarde dat die werknemers tot hun 25<sup>e</sup> jaar maximaal € 24.170 bruto mogen verdienen.

Werkgevers die voormalig werklozen in dienst hebben die aan roc's via een duaal traject worden geschoold tot startkwalificatieniveau 1 of 2 ontvangen een afdrachtvermindering van € 3.337.

Werkgevers die een stage van minimaal twee maanden binnen de bol op 1- en 2-niveau aanbieden ontvangen een afdrachtvermindering per volledig stagejaar van € 1.322.

Voor de Erkenning van Verworven Competenties bestaat een afdrachtvermindering van € 334 per erkenning.

Voor stagiairs die méér dan een onkostenvergoeding ontvangen moet loonbelasting worden betaald. Maar dat hoeft niet wanneer (het stagefonds van) de school de stagevergoeding ontvangt en deze niet doorgeeft aan de stagiair. Om te bepalen of sprake is van doorlopen van een stage of van studeren is de fiscale grens tussen studeren en het doorlopen van een stage als volgt getrokken: zodra de student op voorschrift van het opleidingsinstituut als onderdeel van zijn opleiding enige vorm van praktijkervaring gaat opdoen, zal hij als stagiair kunnen worden aangemerkt. Voor de vaststelling of deze stage vervolgens voor de loonbelasting als een dienstbetrekking is aan te merken, zijn de daarvoor algemeen gehanteerde fiscale criteria bepalend: arbeid verrichten, loon en gezagsverhouding.

Als sprake is van loon, is de stagiair verzekerd voor de ZVW en moet de werkgever de ZVW-premie betalen. Bij stages op basis van een arbeidsovereenkomst zijn de leerlingen ook verzekerd voor de WW, WIA en ZW. Wanneer stagiairs niet meer dan enige vorm van beloning ontvangen, zijn zij alleen verzekerd voor de ZW. Alle stagiairs zijn verzekerd voor de Wajong als zij niet ouder dan 30 jaar zijn en minimaal 213 uren (klokuren) per kwartaal onderwijs of stage volgen.

De fiscale regels voor de beloning van buitenlandse stagiairs zijn beschreven in de besluiten van de staatssecretaris van Financiën nr. CPP2006/1461M van 15 december 2006 en nr. DGB2010/2202M van 14 december 2010:

1. Voor buitenlandse stagiairs hoeven geen loonheffing en premies volksverzekeringen te worden ingehouden als alleen een vergoeding wordt gegeven voor kosten van levensonderhoud, inclusief extra kosten in verband met verblijf buiten het woonland, de stage niet langer duurt dan zes maanden en meer dan 50% van de tijd besteed wordt aan een opleiding en / of stages. Dit geldt ook voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Voor buitenlandse stagiairs tot 30 jaar die in Nederland wonen en uitsluitend studeren hoeven geen premies volksverzekeringen worden ingehouden.
2. De fiscale grens tussen studeren en het lopen van een stage is als volgt getrokken: zodra de student op voorschrift van het opleidingsinstituut als onderdeel van zijn opleiding enige vorm van praktijkervaring gaat opdoen, zal hij als stagiair kunnen worden aangemerkt. Voor de vaststelling of deze stage vervolgens als een dienstbetrekking is aan te merken (voor de loonbelasting), zijn de daarvoor algemeen gehanteerde criteria bepalend (arbeid verrichten, loon en gezagsverhouding). Zodra sprake is van loon (niet enkel een kostenvergoeding), is dat belast.
3. Bij een vanuit de EU toegekende beurs die onafhankelijk van de inhoud van de werkzaamheden wordt verstrekt (dus bijvoorbeeld enkel vanwege het feit dat de stage buiten het eigen woonland wordt uitgevoerd), zal geen sprake zijn van inhoudingsplicht voor de verstrekker (de EU of degene die namens de EU feitelijk uitbetaalt). Want de gezagsverhouding ontbreekt en de vergoeding wordt niet direct verstrekt voor het verrichten van specifieke

arbeid. EU-beurzen zien over het algemeen op een eenmalige incidentele tegemoetkoming. Wel kan de beurs in de inkomstenbelasting belast zijn.

De aftrekpost in de loonbelasting voor personele uitgaven met een S&O-verklaring voor speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) is voor drie perioden van drie á zes maanden per jaar 42% van het bruto loon tot € 110.000 en 14% van de resterende bruto loonsom. Deze afdrachtvermindering is maximaal € 14 miljoen.

De aftrekpost in de vennootschapsbelasting voor materiële uitgaven met een S&O-verklaring (RDA) is 40% van betreffende materiële kosten en uitgaven.

## **2. Schenkingen**

Een schenking aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI) kan aftrekbaar zijn. Daarbij is een schenking tot € 5.000 aan een culturele ANBI in de Inkomstenbelasting 125% aftrekbaar - dus een extra aftrek van € 1.250 - en in de Vennootschapsbelasting 150% aftrekbaar - dus een extra aftrek van € 2.500 -. Bedrijven mogen maximaal 50% van de winst tot € 100.000 schenken.

ANBI's hoeven geen schenkingsrecht af te dragen.

Verder mogen stichtingen en verenigingen waarbij een algemeen maatschappelijk belang of sociaal belang op de voorgrond staat € 15.000 belastingvrij winst maken. En stichtingen en verenigingen die een sociaal belang behartigen en winst voor 70% behalen met behulp van vrijwilligers en culturele ANBI's mogen hun winst voor belasting reserveren. Die reserve moet binnen vijf jaar worden besteed binnen het kader van het maatschappelijke of sociale doel van de instelling. Fondswervende instellingen moeten hun fondswerving in belangrijke mate met behulp van vrijwilligers verrichten.

Bij een schenking gaat het om een bevoordeling uit vrijgevigheid in geld, respectievelijk om een verplichte bijdrage waar geen directe prestatie tegenover staat. Ook het afzien van een vergoeding voor een prestatie kan een schenking zijn.

Dit betekent dat een vrijwillige ouderbijdrage aan een als ANBI erkende school of diens steunstichting ten behoeve van het onderwijs van hun kinderen geen schenking is. Het gegeven dat de ouderbijdrage vrijwillig is, respectievelijk op niet-betalen geen sanctie staat doet hier niet aan af.

Ouders kunnen hun kinderen tussen 18 en 35 jaar éénmalig belastingvrij € 50.300 schenken voor onder meer een studie die duurder is dan € 20.000,- per jaar.

## **3. Arbeidsparticipatie**

### *Werknemers*

Vanaf hun 62<sup>e</sup> krijgen werknemers een doorwerkbonus. Voor 64-jarigen is deze maximaal € 4.078, voor 65- en 66-jarigen € 958, aflopend tot € 479 voor 67-jarigen.

Werknemers die naar Nederland komen kunnen voor hun extraterritoriale kosten acht jaar een belastingvrije vergoeding krijgen van 30% van het loon, inclusief de vergoeding. Om voor de 30%-regeling in aanmerking te komen moet het gaan om schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid. Ook moet sprake zijn van een fiscaal loon van minstens € 35.000 exclusief de vergoeding. Voor werknemers met een afgeronde masteropleiding die 29 jaar of jonger zijn geldt een inkomen van € 26.605. Ook buitenlanders die na hun promotie aan een Nederlandse universiteit in Nederland gaan werken kunnen gebruik maken van de 30%-regeling. Als een werknemer niet (meer) onder de 30%-regeling valt, kunnen zijn extraterritoriale kosten hem belastingvrij worden vergoed.

Verder mag met vrijwilligerswerk € 1.500 per jaar (€ 150 per maand en € 4,50 per uur) belastingvrij verdiend worden. Daarbij is een vergoeding belastingvrij als hij niet hoger is dan de kosten waarvoor deze wordt gegeven. Een hogere vergoeding kan wel belastingvrij zijn als de organisatie de vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeeft met het formulier '*Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde*'.

Wanneer ten slotte werk wordt verricht zonder dat sprake is van een dienstbetrekking tegen een redelijke uurvergoeding, kan dat in overleg met de opdrachtgever worden bestempeld als een 'fictieve dienstbetrekking'. Althans als de pseudowerknemer zijn werkzaamheden niet als ondernemer verricht (opting-in regeling). Gevolgen hiervan zijn dat de opdrachtgever loonbelasting

/ premie volksverzekeringen en ZVW-premie inhoudt, de pseudowerknemer kan deelnemen aan een werknemersspaarregeling en een pensioenregeling en dat belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen gegeven kunnen worden. Maar de afdrachtverminderingen zijn niet van toepassing. Het alternatief is opting out. Daarbij ontvangt de pseudowerknemer een bruto vergoeding, dus betaalt zelf belasting.

#### *Werkgevers*

Wanneer een Nederlandse artiest een Verklaring arbeidsrelatie (VAR-winst) overlegt aan zijn opdrachtgever, houdt de opdrachtgever geen loonheffing in en draagt geen premies werknemersverzekeringen af. Dat is dus de verantwoordelijkheid van de artiest (opting out). De artiest is dan niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Een VAR waarin het inkomen wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row) of als loon (VAR-loon) heeft tot gevolg dat de opdrachtgever zelf moet toetsen of sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Wel kan deze de Belastingdienst om een standpunt vragen. De artiest kan het UWV om een standpunt vragen. Brancheorganisaties kunnen de Belastingdienst modelovereenkomsten laten toetsen op aspecten van een dienstbetrekking.

#### **4. Secundaire arbeidsvoorwaarden**

Zodra voor zover nodig daarvoor in de CAO bepalingen zijn opgenomen, kan op grond van de werkkostenregeling 1,4% van het fiscale loon (exclusief de werkkostenregeling) worden besteed aan onbelaste vergoedingen en verstrekkingen, waaronder netto uitkeren van bruto loon. Vanaf 2014 is de werkkostenregeling verplicht. Tot die tijd kunnen de specifieke vrijstellingen of verlaagde belastingtarieven worden toegepast, met name:

- belastingvrije vergoedingen of verstrekkingen die zijn toegezegd vóór het einde van het jaar waarin betreffende kosten worden gemaakt voor een opleiding gericht op het vervullen van een beroep in de toekomst of op het op peil houden van vakkennis, dus met name bijscholing, cursussen, congressen, vakliteratuur, training en dergelijke, maar ook niet in een gift omgezette prestatiebeurzen;
- belastingvrije reiskosten:
  - o abonnementen voor openbaar vervoer als deze ook voor het werk worden gebruikt;
  - o vergoedingen voor zakelijke reizen en woon-werkverkeer met openbaar of eigen vervoer van maximaal € 0,19 per kilometer;
  - o belastingvrij vergoeden of verstrekken eens per drie jaren van een fiets tot € 749 en per jaar van met de fiets samenhangende zaken tot € 82.
- een eindheffing van 20% voor geschenken in natura tot € 70 per werknemer.

Degene met een positief saldo in de levensloopregeling ontvangt bij opname het t/m 2011 opgebouwde recht op de levensloopverlofkorting (€ 205 per jaar dat is gestort). Behoudens het voorgaande kunnen deelnemers met een saldo van € 3.000 of meer doorgaan met de regeling. In 2013 kunnen alle deelnemers aan de levensloopregeling hun saldo zonder nadelige fiscale gevolgen omzetten naar de dan te starten vitaliteitregeling. Die stelt onder meer werknemers en zzp-ers in staat maximaal € 5.000 per jaar fiscaal aftrekbaar te sparen tot maximaal € 20.000. Het saldo wordt vrijgesteld voor de vermogensrendementsheffing.

Bij opname van ouderschapsverlof wordt 50% van het bruto minimumuurloon (€ 4,18) per opgenomen verlof uur uitgekeerd tot maximaal de terugval in het belastbare loon ten opzichte van het vorige jaar.

#### **5. Cultureel beleggen**

Voor beleggen in durfkapitaal, waaronder culturele projecten met een opbrengst gelden een vrijstelling van de vermogensrendementsheffing tot € 56.420 belegd vermogen en een belastingvrijstelling van 0,7% van het vrijgestelde bedrag.

#### **6. Monumenten**

Afgezien van overgangsrecht zijn voor monumentenwoningen de onderhoudskosten - inclusief onderhoud van monumentale tuinen - voor 80% aftrekbaar.

#### **7. Onderwijs**

##### Btw-vrijstelling onderwijs

Vrijgesteld van btw zijn onderwijs en de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen<sup>i</sup>.

Onder deze btw-vrijstelling vallen:

- Contractonderwijs door reguliere onderwijsinstellingen, waarvoor kostendekkende tarieven in rekening wordt gebracht, beroepsopleidingen, waaronder bijscholing en cursussen gericht op een (toekomstige) werkkring en congressen, seminars en symposia waarbij het overdragen van kennis en / of vaardigheden met betrekking tot het functioneren van personen in een (toekomstige) werkkring voorop staat - ook gegeven door particuliere instellingen die (gedeelten van) het reguliere onderwijs geven, ook al vallen ze niet onder de wettelijke onderwijsinspectie -.
  - Vakinhoudelijke en (naar keuze) niet-vakinhoudelijke (bij)lessen, huiswerk- en / of studiebegeleiding in het kader van het wettelijk geregeld onderwijs, ook verzorgd door ondernemers.
  - De verhuur of verkoop door scholen van schoolboeken die noodzakelijk zijn voor het volgen van het onderwijs, waarbij die verhuur of verkoop moet plaatsvinden in het kader van het door die scholen verstrekte btw-vrijgestelde onderwijs.
  - Het door een derde docent, zoals een zzp-er ingeschreven bij het Register Kort Beroepsonderwijs voor een onderwijsinstelling verzorgd (deel van het) onderwijs, wanneer de ene partij zich aan de andere partij verbindt tot het geven van onderwijs en daarvoor ook de verantwoordelijkheid neemt.
  - Remedial teaching die zoveel mogelijk aansluit bij de leerstof en in hoofdzaak is bedoeld om door bevoegde (ontwikkelings-)psychologen en orthopedagogen vastgestelde leerachterstanden en leerproblemen te behandelen die bijvoorbeeld het gevolg zijn van dyslexie, ADHD en motorische stoornissen en daarmee samenhangende emotionele en gedragsproblemen, waarbij de remedial teacher nauw samenwerkt met de docenten van de betrokken leerling.
  - Detachering:
    - van een personeelslid dat buitengewoon verlof voor georganiseerd overleg of vakbondswerk is verleend, wanneer in de overeenkomst tussen school en vakorganisatie over de vergoeding voor de vervanging van dat personeelslid wordt verwezen naar de regeling GO- en vakbondsfaciliteiten en naar betreffende bepalingen in de CAO en wanneer de school die vergoeding van de vakorganisatie voor de kosten van vervanging ook daadwerkelijk gebruikt voor de fysieke vervanging van bedoeld personeelslid;
    - naar het Cito;
    - vanuit een Centrale Dienst in verband met Weer Samen Naar School en in verband met Leerlinggebonden Financiering (onder voorwaarden);
    - van wetenschappelijk personeel als alle risico's en verantwoordelijkheden bij de inlenende partij liggen;
    - overige detachering van docenten onder de voorwaarden dat:
      - zonder die detachering het niveau en de kwaliteit van het onderwijs bij de inlenende instelling niet zijn verzekerd;
      - het gedetacheerde onderwijzende personeel - dus - een op de Wet beroepen in het onderwijs gebaseerde (streng) sollicitatie- dan wel selectieprocedure heeft gevolgd;
      - het detacheren van onderwijzend personeel een bijkomende activiteit is van de uitlenende onderwijsinstelling, waarbij het onderwijzend personeel dat naar verwachting niet kan worden ingezet voor de primaire onderwijsactiviteit wordt gedetacheerd;
      - het aantal uitgeleende leerkrachten gering is ten opzichte van het aantal leerkrachten bij de uitlenende instelling.
- En als de onderwijsinstelling met detacheren wel extra opbrengsten wil verwerven, is dat alleen btw-belast als in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen die vergelijkbaar personeel uitlenen.

Niet nauw met het onderwijs samenhangende diensten en leveringen (dus btw-plichtig) zijn onder meer:

- de verhuur van kluisjes aan leerlingen;
- diensten van kantoren voor onderwijsadministratie.

Ten slotte kan met de regeling kosten voor gemene rekening btw-betaling voorkomen worden in situaties dat twee of meer besturen een werknemer bij alle instellingen werkzaamheden laten verrichten, als deze werknemer bij één instelling is aangesteld en de instellingen de werkelijke kosten van deze werknemer onderling verdelen volgens een tevoren vastgestelde verdeelsleutel. In deze regel ligt besloten dat:

- elke partij tot op zekere hoogte invloed moet kunnen uitoefenen op de totstandkoming van de kosten;
- in de kostenverdelingsovereenkomst de grondslagen voor de kostenverdeling zijn vermeld;

- de kosten met instemming en voor risico voor alle betrokkenen worden gemaakt;
- ook het risico van bijvoorbeeld ziekte wordt verdeeld.

Ook de loonkosten van een medewerker die meewerkt aan *gezamenlijke* activiteiten van meerdere werkgevers kunnen als kosten voor gemene rekening worden aangemerkt als wordt voldaan aan de voorwaarden.

#### Verlaagde btw-tarief boeken en digitale schoolboeken

Behalve boeken c.a. in papieren vorm vallen onder het verlaagd btw-tarief van 6% cd's, dvd's en hybride producten als ze voor minstens 90% uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs, dus als het product is / wordt ontwikkeld alleen voor de lespakketten en ook is / wordt voorgeschreven door een onderwijsinstelling. Hybride producten zijn cd's en dvd's, waarbij wordt voorzien in toekomstige updates en / of internetlinks. Ook deze updates vallen onder het verlaagde btw-tarief als ze zijn begrepen in de prijs van de cd of dvd. En als internetlinks een accessoir zijn aan de informatie op de cd of dvd, valt het geheel onder het verlaagde btw-tarief. Behalve cd's en dvd's kunnen na beoordeling ook nieuwe fysieke dragers, zoals usb-sticks onder het verlaagde tarief vallen.

#### **8. Musea, theaters, bibliotheken**

Musea die voor de tentoonstellingen een toegangsprijs vragen zijn btw-plichtig voor de tentoonstellingen en voor beheer, onderzoek en educatie als deze activiteiten niet gescheiden kunnen worden van de tentoonstellingsfunctie.

Ook theaters en bibliotheken zijn vanwege hun inkomstenverwervende activiteiten btw-plichtig.

---

In haar conclusie voor het arrest HR 08/03624 van 10 september 2010 over de toepassing van de btw-vrijstelling voor onderwijs op detacheren door scholen van docenten naar het Cito voor het samenstellen van examens stelt de Procureur-Generaal bij de Hoge Raad in relatie tot de btw-vrijstelling voor onderwijs het volgende over onderwijs en de daarmee nauw samenhangende diensten. Om voor de btw-vrijstelling voor onderwijs in aanmerking te komen moet de nauw samenhangende dienst volgens haar van zodanige aard en kwaliteit zijn dat de afnemer niet de verzekering heeft dat hij een gelijkwaardige dienst elders zou kunnen kopen. Het gaat daarbij volgen haar zowel om onmiddellijk als om middellijk onontbeerlijk samenhangende diensten. Die laatste diensten hangen nauw samen met en zijn onontbeerlijk voor handelingen die zelf nauw samenhangen met en onontbeerlijk zijn voor onderwijs. En de hoofddienst waarmee een dienst nauw en onontbeerlijk samenhangt kan volgens haar een met een andere btw-vrijgestelde hoofddienst nauw samenhangende en onontbeerlijke dienst zijn. Daarbij kan volgens haar een door een 'soortgelijk doeler' instelling gekochte (nauw met) onderwijs (samenhangende en onontbeerlijke) dienst zijn gekocht van een andere 'soortgelijk doeler'.