



Datum van inontvangstneming : 04/08/2025

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 22/00711
Datum 28 maart 2025

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

de fiscale eenheid STICHTING [X] C.S. (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 5 januari 2022, nrs. 20/00398 en 20/00451¹, op het hoger beroep van belanghebbende en het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 17/5684) betreffende het door belanghebbende op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak 1 april 2016 tot en met 30 juni 2016.

¹ ECLI:NL:GHSHE:2021:3905.

1. Geding in cassatie

- 1.1 De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.
Belanghebbende, vertegenwoordigd door [REDACTED], heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.2 De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 31 maart 2023 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.²
Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.
- 1.3 De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. De Staatssecretaris heeft schriftelijk gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst 2016; hierna: de Wet). Zij wordt gevormd door vijf rechtspersonen: twee stichtingen en drie besloten vennootschappen. Deze vijf rechtspersonen houden zich elk bezig met verschillende aspecten van zorg voor personen met een verstandelijke beperking die ofwel zijn opgenomen in speciaal voor hen ingerichte tehuizen ofwel verblijven in een andere woonvorm en daarbij zorgondersteuning nodig hebben. Naast medische verzorging en verpleging worden aan die personen diverse diensten aangeboden zoals begeleiding bij wonen, werk, en dagbesteding.
Voor de hiervoor bedoelde personen met een verstandelijke beperking beschikken de tot belanghebbende behorende rechtspersonen tezamen over ongeveer honderd tehuizen en woningen binnen de regio [...] (hierna: de eigen zorglocaties).
- 2.2 Slechts één van de tot belanghebbende behorende rechtspersonen, een stichting (hierna: de Stichting), is naar behoren erkend als instelling die personen – in dit geval personen met een verstandelijke beperking – in een inrichting opneemt met het oog op verzorging en verpleging (hierna: intramurale zorg). Volgens artikel 11, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet is het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen vrijgesteld van omzetbelasting evenals de handelingen die daarmee nauw samenhangen.
Artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet geeft uitvoering aan artikel 132, lid 1, aanhef en letter b, van BTW-richtlijn 2006. Deze richtlijnbevestiging ziet op ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede op de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard.
- 2.3 Ook is de Stichting de enige van de tot belanghebbende behorende rechtspersonen die – vanwege de hiervoor in 2.2 bedoelde erkenning – bij wetsduiding als instelling van sociale

² ECLI:NL:PHR:2023:388.

aard is erkend om leveringen en diensten van sociale aard als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet, vrijgesteld van omzetbelasting te verrichten.

Volgens artikel 11, lid 1, aanhef en letter f, van de Wet zijn bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale aard vrijgesteld van omzetbelasting, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen. Uit artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hierna: het Uitvoeringsbesluit) in samenhang gelezen met de bij het Uitvoeringsbesluit behorende bijlage B (hierna: Bijlage B), meer specifiek post b.13 van Bijlage B, volgt dat door ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen als zodanig verrichte leveringen en diensten van sociale aard, voor zover die diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet, ook zijn vrijgesteld van omzetbelasting.

Deze wettelijke bepalingen geven uitvoering aan artikel 132, lid 1, letter g, van BTW-richtlijn 2006, dat ziet op diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door organisaties die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard worden erkend.

- 2.4 Een andere tot belanghebbende behorende rechtspersoon, een besloten vennootschap (hierna: de Vennootschap), verleent diensten die bestaan in het dag en nacht, op afstand van de zorglocatie en met gebruikmaking van technische middelen, houden van toezicht op de personen met een verstandelijke beperking die verblijven in een zorginstelling of andere woonvorm waarbij zorgondersteuning wordt geboden. Bij deze zogenoemde 24-uursdiensten valt te denken aan het waarborgen dat deze personen de zorgorganisatie altijd kunnen bereiken voor zorgvragen (dus ook gedurende de avond, de nacht en het weekend), en aan persoonsalarmering, dwaaldetectie, luisterzorg en cameratoezicht.
De Vennootschap zorgt voor de technische middelen en de werking ervan en de continue bereikbaarheid van de bij haar in dienst zijnde centralisten. Deze centralisten, die beoordelen of (medische) opvolging moet worden gegeven aan een alarmsignaal, zijn opgeleid om triage volgens de methodiek van het Nederlands Huisartsengenootschap uit te voeren en om klinisch te redeneren. Wanneer de centralist meent dat een alarmsignaal daartoe aanleiding geeft, roept hij een professionele hulp- en/of zorgverlener op om aan het alarmsignaal opvolging te geven. De Vennootschap is niet verantwoordelijk voor de na een oproeping noodzakelijk te verlenen professionele zorg of hulp.
- 2.5 De Vennootschap verzorgt de hiervoor in 2.4 bedoelde 24-uursdiensten niet alleen voor de eigen zorglocaties, maar – tegen vergoeding – ook aan derden die intramuraal dan wel extramuraal zorg verlenen aan personen met een verstandelijke beperking. De Vennootschap voldoet niet aan alle voorwaarden waaraan volgens artikel 11, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet en artikel 11, lid 1, aanhef en letter f, van de Wet moet zijn voldaan om de in die wetsartikelen bedoelde leveringen en diensten vrijgesteld van omzetbelasting te verrichten.
- 2.6 Belanghebbende heeft op aangifte omzetbelasting voldaan ter zake van de 24-uursdiensten die de Vennootschap gedurende het tweede kwartaal van 2016 jegens de hiervoor in 2.4 bedoelde derden tegen vergoeding heeft verricht.

Tegen het op aangifte voldane bedrag heeft belanghebbende bezwaar gemaakt. Zij stelt zich op het standpunt dat de 24-uursdiensten zijn vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet dan wel artikel 11, lid 1, aanhef en letter f, van de Wet.

De Inspecteur heeft het bezwaar afgewezen, omdat de Vennootschap niet een erkende instelling is als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet en evenmin een erkende instelling in de zin van artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 7, leden 1 en 2, letter a, van het Uitvoeringsbesluit.

3. De oordelen van het Hof

3.1 Voor het Hof was in geschil het antwoord op de volgende vragen:

i) zijn de door de Vennootschap verleende 24-uursdiensten aan niet tot belanghebbende behorende instellingen die intramurale zorg verlenen, op grond van artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet vrijgesteld van omzetbelasting?

ii) zijn de door de Vennootschap verleende 24-uursdiensten aan niet tot belanghebbende behorende instellingen die extramurale zorg verlenen, op grond van artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet vrijgesteld van omzetbelasting?

3.2 Het Hof heeft voor de beoordeling van de hiervoor in 3.1 weergegeven geschilpunten tot uitgangspunt genomen dat belanghebbende “op het niveau van de fiscale eenheid” kan worden aangemerkt als een instelling die personen in een inrichting opneemt om hen intramuraal te verzorgen en te verplegen zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet. Daarmee is het Hof kennelijk ervan uitgegaan dat het belanghebbende is, dat wil zeggen de fiscale eenheid, die voor de heffing van omzetbelasting moet worden aangemerkt als een instelling die diensten van dezelfde aard verricht als ziekenhuizen en centra voor medische verzorging, een en ander als bedoeld in artikel 132, lid 1, letter b, van BTW-richtlijn 2006. Voor zover de zorg die de Stichting verstrekt, meer omvat dan medische verzorging en verpleging en daarmee nauw samenhangende handelingen, heeft het Hof kennelijk aangenomen dat belanghebbende als fiscale eenheid tevens een erkende instelling van sociale aard zoals bedoeld in artikel 132, lid 1, letter g, van BTW-richtlijn 2006 is.

3.3 Daarvan uitgaande heeft het Hof geoordeeld dat de 24-uursdiensten die worden verricht jegens instellingen die deze diensten afnemen ten behoeve van intramurale zorg, andere zorginstellingen dus dan de Stichting, zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet. Naar het oordeel van het Hof zijn de 24-uursdiensten handelingen die nauw samenhangen met het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen respectievelijk met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid. De 24-uursdiensten zijn volgens het Hof onontbeerlijk voor het verrichten van de hoofdprestatie van deze afnemers – instellingen als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet – en deze diensten worden ook daadwerkelijk als nevenprestatie bij de hoofdprestatie, bestaande uit het verzorgen en verplegen van in de inrichting opgenomen personen, verricht.

3.4 In dit verband heeft het Hof tot slot, onder verwijzing naar artikel 11, lid 2, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 134 van BTW-richtlijn 2006, overwogen dat partijen niet de juistheid van het oordeel van de Rechtbank hebben betwist dat de 24-uursdiensten die worden verricht jegens externe instellingen die deze diensten afnemen ten behoeve van

intramurale zorg, niet in hoofdzaak ertoe strekken om belanghebbende extra opbrengsten te verschaffen door het uitvoeren van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen die in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Het Hof heeft geen aanleiding gezien om van het oordeel van de Rechtbank op dit punt af te wijken en daarmee aangenomen dat ook is voldaan aan deze voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet.

- 3.5 Voor zover de 24-uursdiensten worden verricht jegens erkende zorginstellingen die extramurale zorg verlenen, heeft het Hof geoordeeld dat zij kunnen worden aangemerkt als diensten in de zin van artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet in samenhang gelezen met post 13, letter b, van Bijlage B, dat wil zeggen als leveringen en diensten die worden verricht door ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen.

4. Relevante regelgeving

Voor de relevante regelgeving wordt verwezen naar de bijlage bij dit arrest.

5. Beoordeling van de uitspraak van het Hof naar aanleiding van de middelen en ambtshalve

Middel I

- 5.1 Middel I is gericht tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof dat belanghebbende voor de heffing van omzetbelasting moet worden aangemerkt als een instelling die personen in een inrichting opneemt om hen intramuraal te verzorgen en te verplegen zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet, en als een erkende instelling zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit en post b.13 van Bijlage B. Het middel betoogt daartoe dat de beoordeling of de in artikel 11, lid 1, letters c en f, van de Wet voorziene vrijstellingen van toepassing kunnen zijn, niet op het niveau van de fiscale eenheid moet gebeuren. Deze vrijstellingen zijn in Nederland zo vormgegeven dat de (rechts)persoon die juridisch gezien de in deze bepalingen bedoelde diensten verricht, moet voldoen aan de zogenoemde vereisten voor erkenning. Het gegeven dat een dergelijke dienstverrichter deel uitmaakt van een fiscale eenheid staat daarvan los. Het als fiscale eenheid, dus als één ondernemer, aanmerken van een groep rechtspersonen kan niet tot gevolg hebben dat de kwalificatie-eisen en kenmerken van de erkenning van een lid van de fiscale eenheid kunnen worden toegerekend aan een ander lid van diezelfde fiscale eenheid, aldus het middel.

Volgens middel I kunnen ter zake van leveringen en diensten die door leden van een fiscale eenheid jegens derden worden verricht, de hiervoor bedoelde vrijstellingsbepalingen alleen van toepassing zijn wanneer het desbetreffende lid van de fiscale eenheid dat als dienstverrichter is opgetreden – in dit geval de Vennootschap – is erkend als instelling zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet respectievelijk artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit en post b.13 van Bijlage B. Aangezien de Vennootschap niet is erkend als ziekenhuis of centrum voor medische verzorging noch als instelling van sociale aard, kunnen de door haar jegens derden verrichte 24-uursdiensten in geen geval op grond van de hiervoor vermelde bepalingen voor vrijstelling in aanmerking komen.

Het karakter van de btw-groep als één belastingplichtige

- 5.2.1 Middel I stelt de vraag aan de orde hoe wettelijke bepalingen inzake omzetbelasting die de toepassing van een vrijstelling afhankelijk stellen van bepaalde voorwaarden waaraan de dienstverrichter moet voldoen (hierna ook: subjectgebonden voorwaarden), moeten worden toegepast in het geval waarin de belastingplichtige een fiscale eenheid is. In dit geval gaat het om toepassing van wettelijke bepalingen inzake omzetbelasting die uitvoering geven aan artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006. Volgens deze richtlijnbevestigingen vallen de daarin omschreven leveringen en diensten alleen onder de vrijstelling van btw wanneer zij worden verricht door een instelling die in de desbetreffende lidstaat naar behoren is erkend en die bovendien voldoet aan de door die lidstaat met toepassing van artikel 133 van BTW-richtlijn 2006 gestelde additionele eisen zoals de voorwaarde dat de instelling niet systematisch het maken van winst beoogt.
- 5.2.2 Voor de beslissing in deze zaak moet de vraag worden beantwoord of het Hof terecht ervan is uitgegaan dat indien de belastingplichtige een fiscale eenheid is, deze belastingplichtige zich met recht op de hiervoor in 5.2.1 bedoelde vrijstellingen kan beroepen ter zake van in deze bepalingen bedoelde, tegen vergoeding jegens derden verrichte prestaties, wanneer – zoals in dit geval – slechts één van de leden van de fiscale eenheid voldoet aan alle vrijstellingsvoorwaarden, waaronder begrepen de subjectgebonden voorwaarden, terwijl de belastbare prestatie waarop het geschil over de heffing van omzetbelasting ziet, juridisch gezien, wordt verricht door een lid van de fiscale eenheid dat niet voldoet aan de subjectgebonden voorwaarde(n).
- 5.2.3 Met artikel 7, lid 4, van de Wet heeft de wetgever uitvoering gegeven aan de mogelijkheid die artikel 11 van BTW-richtlijn 2006 aan de lidstaten biedt om personen die in dezelfde lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. Zo'n btw-groep of fiscale eenheid moet als een bijzondere soort belastingplichtige worden beschouwd die uitsluitend voor btw-doeleinden bestaat en die is gebaseerd op de werkelijke financiële, economische en organisatorische verwevenheid van bedrijven. Terwijl ieder lid van de btw-groep zijn eigen rechtsvorm behoudt, krijgt de figuur van de fiscale eenheid, uitsluitend voor btw-doeleinden, voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld het civiele recht of het vennootschapsrecht.³
- 5.2.4 De hiervoor bedoelde gelijkstelling van een btw-groep met één belastingplichtige brengt mee dat is uitgesloten dat de leden van de btw-groep afzonderlijke btw-aangiften blijven indienen, en nog steeds, binnen en buiten hun groep, als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enige belastingplichtige die aangiften kan indienen.⁴
- 5.2.5 Uit die gelijkstelling volgt – zo heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie verduidelijkt – dat een dienstverrichter die deel uitmaakt van een btw-groep, niet individueel kan worden beschouwd als een andere belastingplichtige dan de belastingplichtige die wordt gevormd door de btw-groep, zodat de diensten die onder bezwarende titel worden verricht tussen

³ Vgl. HvJ 1 december 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, punt 76.

⁴ Vgl. HvJ 11 juli 2024, Finanzamt T II, C-184/23, ECLI:EU:C:2024:599, punten 38 en 39.

personen die deel uitmaken van een en dezelfde btw-groep, niet aan btw zijn onderworpen, zelfs niet in het geval dat de eveneens tot de groep behorende afnemer van de dienst geen recht op aftrek van omzetbelasting heeft als hij de desbetreffende dienst van een derde had afgenomen.⁵

- 5.2.6 Wat betreft diensten onder bezwarende titel die een derde voor een lid van een btw-groep verricht, geldt dat deze diensten voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als te zijn verricht voor het desbetreffende lid van de btw-groep maar als te zijn verricht voor de btw-groep waartoe dat lid behoort.⁶

Toepasbaarheid subjectgebonden voorwaarden van een vrijstellingsbepaling in het geval van een btw-groep

- 5.3.1 Het antwoord op de hiervoor in 5.2.1 weergegeven vraag is naar het oordeel van de Hoge Raad niet buiten redelijke twijfel uit BTW-richtlijn 2006 af te leiden en evenmin uit de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie over het karakter van de btw-groep zoals hiervoor in 5.2.3 tot en met 5.2.6 weergegeven, is af te leiden dat de gelijkstelling van een btw-groep met één enkele belastingplichtige meebrengt dat alle belastbare prestaties die de individuele leden van de btw-groep juridisch gezien jegens derden verrichten, voor btw-doeleinden moeten worden aangemerkt als prestaties van de btw-groep als de enige belastingplichtige. Uit die rechtspraak valt niet af te leiden of die gelijkstelling ook geldt wanneer het gaat om de toepassing van een vrijstelling die is voorbehouden aan een (rechts)persoon die voldoet aan daartoe gestelde subjectgebonden voorwaarden die zijn opgenomen in hetzij de richtlijn-bepaling zelf, hetzij in een nationale bepaling van een lidstaat die gebruikmaakt van de in BTW-richtlijn 2006 geboden mogelijkheid om aanvullende eisen aan toepassing van die vrijstelling te verbinden.

- 5.3.2 Verdedigbaar is daarom de hiervoor in 3.2 weergegeven opvatting van het Hof dat het als één belastingplichtige aanmerken van de btw-groep meebrengt dat de btw-groep aanspraak kan maken op toepassing van vrijstellingen met subjectgebonden voorwaarden zoals die van artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006, ongeacht welk lid van de btw-groep, juridisch gezien, de prestatie verricht, in het geval waarin ten minste één van de leden van die groep voldoet aan alle subjectgebonden voorwaarden. De consequentie van deze uitleg is dat de draagwijdte van de vrijstelling wordt verruimd. Immers, bij deze uitleg worden prestaties jegens derden die, juridisch gezien, worden verricht door één of meer leden van de btw-groep die zelf niet voldoen aan de subjectgebonden voorwaarden waaronder de desbetreffende vrijstelling van toepassing is, toch onder die vrijstelling gebracht enkel vanwege de tussen de leden ervan bestaande nauwe financiële, economische en organisatorische verbanden.

Gezien de nauwkeurige formulering van de vrijstellingsvoorwaarden in artikel 132, lid 1, letters b en g, en de artikelen 133 en 134 van BTW-richtlijn 2006⁷, alsmede het gegeven dat

⁵ Vgl. HvJ 11 juli 2024, Finanzamt T II, C 184/23, ECLI:EU:C:2024:599, punten 40 en 47.

⁶ Vgl. HvJ 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK Ltd, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁷ Vgl. HvJ 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK Ltd, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934, punten 47 tot en met 49.

vrijstellingsbepalingen strikt moeten worden uitgelegd, kan worden betwijfeld of deze verruiming verenigbaar is met het karakter van vrijstellingen als afwijkingen van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel jegens een derde wordt verricht⁸, en of deze verruiming strookt met doel en strekking van de onderhavige vrijstellingen die – als prestaties in het algemeen belang – zijn opgenomen in artikel 132 van BTW-richtlijn 2006, te weten het verlagen van de kosten voor de consument⁹. In het bijzonder voor gezondheidkundige verzorging en verpleging van de mens en nauw met maatschappelijk werk samenhangende prestaties geldt daarenboven dat de vrijstelling van btw voor deze werkzaamheden specifiek is voorbehouden aan (rechts)personen die voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen, hetgeen als regel alleen voldoende kan worden gewaarborgd wanneer zij naar behoren zijn erkend.¹⁰

5.3.3 Ook verdedigbaar is de uitleg dat voor toepassing van subjectgebonden voorwaarden elk lid van de btw-groep afzonderlijk in ogenschouw moet worden genomen. Voor een btw-groep is de toepassing van een vrijstelling met subjectgebonden voorwaarden ter zake van belastbare prestaties jegens een derde dan beperkt tot prestaties die onder het materiële bereik van de desbetreffende vrijstelling vallen en die worden verricht door een juridisch zelfstandig lid van de btw-groep dat bovendien – individueel bezien – voldoet aan de subjectgebonden voorwaarden voor toepassing van die vrijstelling.

Wat betreft de vrijstellingen van artikel 132, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 valt op dat zowel letter b als letter g, de voorwaarden die de lidstaten moeten stellen aan toepassing van deze vrijstellingen, verbindt aan 'instellingen', en niet zozeer aan 'belastingplichtigen'. Deze omstandigheid kan worden gezien als een aanwijzing dat, wanneer in financieel, economisch en organisatorisch opzicht nauw verweven bedrijven een btw-groep vormen waarvan een of meer instellingen deel uitmaken die voldoen aan de voor deze vrijstellingen geldende subjectgebonden voorwaarden, telkens elke instelling afzonderlijk in aanmerking moet worden genomen, zodat andere bedrijven of bedrijfsonderdelen van die btw-groep die een dergelijke erkenning als instelling niet hebben, ter zake van belastbare prestaties geen beroep op die erkenning kunnen doen. De toepassing van de hier bedoelde vrijstellingen wordt dan niet door het bestaan van de btw-groep verruimd, maar blijft beperkt tot belastbare prestaties van dat lid of die leden van de btw-groep dat daadwerkelijk voldoet respectievelijk die daadwerkelijk voldoen aan alle subjectgebonden voorwaarden.

Deze uitleg lijkt te passen in het stelsel van heffing van btw en is in overeenstemming met doel en strekking van de onderhavige vrijstellingen (zie hiervoor in 5.3.2). Deze uitleg brengt met zich dat belastbare prestaties van een btw-groep op dezelfde wijze worden behandeld als die van elke andere belastingplichtige die geen btw-groep is en die zowel belastbare prestaties verricht die kunnen worden gerangschikt onder een (al of niet aan subjectieve voorwaarden gebonden) vrijstelling, als belastbare prestaties die met btw zijn belast, en die naar rato van deze belaste prestaties recht op aftrek van voorbelasting heeft.

5.3.4 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.3.1 tot en met 5.3.3 is overwogen, zal de Hoge Raad aan het Hof van Justitie de hierna in 6.1 als eerste geformuleerde vraag voorleggen, te weten of

⁸ Vgl. HvJ 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, ECLI:EU:C:1989:246, punt 13.

⁹ Vgl. onder meer HvJ 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, ECLI:EU:C:2020:811, punt 29 en HvJ 10 september 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, punt 29.

¹⁰ Vgl. HvJ 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ECLI:EU:C:2006:95, en HvJ 5 maart 2020, X-GmbH, C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, punt 40.

artikel 11 van BTW-richtlijn 2006, in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006, aldus moet worden uitgelegd dat de hier bedoelde vrijstellingen slechts van toepassing zijn voor zover de in deze bepalingen bedoelde prestaties van de btw-groep jegens derden tegen vergoeding worden verricht door een juridisch zelfstandig lid van de btw-groep dat, individueel bezien, voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van deze vrijstellingen.

Toepassing subjectgebonden voorwaarden van een vrijstellingsbepaling in het geval van een btw-groep

- 5.4.1 Indien uit de beantwoording van de hiervoor in 5.3.4 bedoelde vraag volgt dat voor toepassing van de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 niet is vereist dat de in deze bepalingen bedoelde belastbare prestaties van de btw-groep jegens derden worden verricht door een juridisch zelfstandig lid van de btw-groep dat, individueel bezien, voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing ervan, doet dit – met het oog op de verdere behandeling van de zaak door de Hoge Raad – ambtshalve de vraag rijzen hoe de toepassing van artikel 11, lid 1, letters c en f, van de Wet ter zake van de 24-uursdiensten moet worden beoordeeld, in aanmerking nemende dat de Vennootschap – alleen al omdat zij niet als instelling is erkend – niet aan alle subjectgebonden voorwaarden voor toepassing van die vrijstellingsbepalingen voldoet.
- 5.4.2 Uitgaande van de hiervoor in onderdeel 2 weergegeven feiten en omstandigheden is het Hof bij zijn hiervoor in 3.2 en 3.3 weergegeven oordelen kennelijk ervan uitgegaan dat voor toepassing van artikel 11, lid 1, letters c en f, en lid 2, van de Wet, volstaat dat één lid van belanghebbende, in dit geval de Stichting, voldoet aan alle subjectgebonden voorwaarden voor toepassing van die vrijstellingsbepalingen, tot welke voorwaarden in Nederland – met gebruikmaking van de mogelijkheid die artikel 133, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 de lidstaten biedt – ook behoort de voorwaarde dat de instelling met de desbetreffende prestaties geen winst beoogt.
- 5.4.3 Omdat binnen belanghebbende één rechtspersoon – de Stichting – een erkende instelling is in de zin van artikel 11, lid 1, letters c en f, van de Wet, heeft het Hof de 24-uursdiensten die tegen vergoeding worden verricht jegens instellingen die niet van belanghebbende deel uitmaken, aangemerkt als vrijgestelde handelingen die nauw samenhangen met het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen respectievelijk met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.
De vraag rijst of dit oordeel van het Hof juist is, wanneer in aanmerking wordt genomen dat voor handelingen die nauw samenhangen met het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen respectievelijk met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, geldt dat de kwaliteit van die specifieke werkzaamheden door middel van een erkenning van de dienstverrichter moet zijn gewaarborgd.
- 5.4.4 Ook is het Hof ervan uitgegaan dat – zoals de Nederlandse regelgeving op grond van artikel 11, lid 1, letter c, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 11, lid 2, eerste alinea, en lid 1, letter f, van de Wet vereist – met de 24-uursdiensten die tegen vergoeding worden verricht jegens niet tot belanghebbende behorende instellingen die deze diensten afnemen ten behoeve van door hen verleende intramurale respectievelijk extramurale zorg, geen

winst wordt beoogd. De vraag rijst of het Hof ervan heeft mogen uitgaan – zoals het kennelijk heeft gedaan – dat aan de subjectgebonden voorwaarde van het ontbreken van een winstoogmerk die in Nederland geldt voor toepassing van de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006, is voldaan alleen al omdat de Stichting aan die voorwaarde voldoet. Het Hof heeft namelijk niet uitgesloten dat andere tot belanghebbende behorende leden, in het bijzonder de Vennootschap, niet aan deze voorwaarde voldoen.

Hoe moet in dit geval worden beoordeeld of voor toepassing van artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 133, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 is voldaan aan de subjectgebonden voorwaarde van het ontbreken van een winstoogmerk? Moet de eis van het ontbreken van een winstoogmerk niet in elk geval ook gelden voor dat lid van de btw-groep, in dit geval de Vennootschap, dat een belastbare prestatie als bedoeld in artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 verricht?

- 5.4.5 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.4.3 en 5.4.4 is overwogen, zal de Hoge Raad aan het Hof van Justitie de hierna in 6.1 als tweede geformuleerde vraag voorleggen, te weten of artikel 11 van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, letters b en g, en artikel 133, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 aldus moet worden uitgelegd dat voor toepassing van artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 ter zake van alle in deze bepalingen bedoelde belastbare prestaties van de btw-groep jegens derden volstaat dat slechts één lid van de btw-groep voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van die vrijstellingsbepalingen.

6. Beslissing

- 6.1 De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

1. Moet artikel 11 van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 132, lid 1, letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 aldus worden uitgelegd dat de hier bedoelde vrijstellingen slechts van toepassing zijn voor zover de in deze bepalingen bedoelde prestaties van de btw-groep jegens derden tegen vergoeding worden verricht door een juridisch zelfstandig lid van de btw-groep dat, individueel bezien, voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van deze vrijstellingen?

2. Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, volstaat dan voor de toepasbaarheid van artikel 132, lid 1, letters b en g, en artikel 133, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 ter zake van alle in deze bepalingen bedoelde prestaties van de btw-groep jegens derden tegen vergoeding, dat slechts één juridisch zelfstandig lid van de btw-groep voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van die vrijstellingsbepalingen?

- 6.2 De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van dit verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, M.A. Fierstra, E.F. Faase en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 28 maart 2025.

Bijlage

1. De relevante bepalingen uit BTW-richtlijn 2006

Artikel 11 van BTW-richtlijn 2006 luidt:

“Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde („BTW-comité”) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

Artikel 132, lid 1, aanhef en letters b en g, van BTW-richtlijn 2006 luidt:

“1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

(...)

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

(...)

g) diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend;

(...)”

Artikel 133, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 luidt:

“De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;

(...)”

Artikel 134 van BTW-richtlijn 2006 luidt:

“Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de BTW onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

2. De relevante nationale wettelijke bepalingen¹¹

Artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst 2016) luidt¹²:

“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van het bepaalde in dit artikel ondernemer zijn en die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur die beschikking heeft afgegeven. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de vorming, wijziging en beëindiging van de fiscale eenheid.”

Artikel 11, lid 1, aanhef en letters c en f, en lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst 2016) luidt, voor zover van belang¹³:

“1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

(...)

c. het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, waaronder begrepen het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen;

(...)

f. de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen;

(...)

2. De vrijstellingen, bedoeld in het eerste lid, onderdelen c, e en t, zijn slechts van toepassing, indien met de aldaar bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd. Onder het beogen van winst wordt mede verstaan het behalen van exploitatieoverschotten, tenzij deze niet worden uitgekeerd, doch worden aangewend ten dienste van de bedoelde prestaties. De nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten, bedoeld in het eerste lid, aanhef, onderdelen c, o, onder 1° en 2°, en t, zijn van de vrijstelling uitgesloten:

a. wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b. wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de heffing van belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

Artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (tekst 2016) luidt¹⁴:

“1. Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, worden aangewezen de leveringen en diensten, genoemd in de bij dit besluit behorende bijlage B.”

Bijlage B, letter b, aanhef en post 13, bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 luidt¹⁵:

“b. De leveringen en diensten als bedoeld in artikel 7 van het besluit, die als zodanig worden verricht door de hierna genoemde instellingen:

¹¹ Waar in de hierna volgende voetnoten wordt verwezen naar vindplaatsen van wijzigingen van de nationale regelgeving, betreft het steeds de vindplaats van de laatste wijziging van de desbetreffende bepaling voorafgaand aan het tijdvak waarop die bepaling in deze zaak van toepassing is (tijdvak 1 april 2016 tot en met 30 juni 2016).

¹² Stb. 1968, 329, gewijzigd bij Stb. 2015, 455.

¹³ Stb. 1968, 329, gewijzigd bij Stb. 2013, 413.

¹⁴ Stb. 1968, 423, gewijzigd bij Stb. 2015, 544.

¹⁵ Stb. 1968, 423, gewijzigd bij Stb. 2015, 544.

(...)

13. ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet;

(...).”

Bijlage B bevat aan het slot van letter b een “Algemene aantekening” die voor zover van belang luidt als volgt¹⁶:

“(...

De in onderdeel b bedoelde instellingen, behoudens die bedoeld in de posten 9, voor zover betrekking hebbend op wijkverpleging, 12, voor zover betrekking hebbend op gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit waaruit blijkt dat zij recht hebben op de daar bedoelde diensten, 15, onder a, 20, 29, 30 en 33 van onderdeel b, mogen niet systematisch het maken van winst beogen en, zo er wel winst wordt gemaakt, mogen zij deze niet uitkeren, maar moet die winst worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de leveringen en diensten die worden verleend.”

¹⁶ Stb. 1968, 423, gewijzigd bij Stb. 2015, 544.