



Datum van  
inontvangstneming

:

27/11/2024

**Zaak T-558/24**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

14 oktober 2024

**Verwijzende rechter:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

10 oktober 2024

**Verzoekende partij en verwerende partij:**

Skatteverket

**Verwerende partij en verzoekende partij:**

Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen

---

[OMISSIS]

**VERZOEKENDE PARTIJ EN VERWERENDE PARTIJ**

Skatteverket

[OMISSIS] Solna

**VERWERENDE PARTIJ EN VERZOEKENDE PARTIJ**

Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisation [OMISSIS]

Stockholm

[OMISSIS]

**VOORWERP**

Voorafgaande beslissing over de btw (hierna: „ruling”); verzoek aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing

-----

[OMISSIS]

**Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU strekkende tot uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)**

### **Inleiding**

- 1 De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) verzoekt om een prejudiciële beslissing met betrekking tot de vraag hoe de bepaling van de btw-richtlijn inzake de belastingvrijstelling voor diensten die binnen zelfstandige groeperingen worden verricht, moet worden uitgelegd. De verwijzende rechter stelt in het bijzonder de vraag wat moet worden verstaan onder het feit dat de verleende diensten direct nodig moeten zijn voor de uitoefening van activiteiten die voor vrijstelling in aanmerking komen. Hij wenst tevens te vernemen wat vereist is, teneinde te bepalen of de verlening van een vrijstelling tot verstoring van de mededinging kan leiden, opdat komt vast te staan dat de zelfstandige groepering er verzekerd van is haar leden als klant te behouden, ongeacht of de diensten al dan niet belastbaar zijn. Deze vragen zijn gerezen in een zaak over een ruling van de Skatterättsnämnd (autoriteit voor fiscale rulings, Zweden) die is aangevochten.

### **Toepasselijke bepalingen van Unierecht**

- 2 Artikel 132 van de btw-richtlijn bevat bepalingen inzake belastingvrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Krachtens lid 1, onder f), van dit artikel verlenen de lidstaten vrijstelling voor handelingen die bestaan in diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.

### **Toepasselijke bepalingen van nationaal recht**

- 3 Krachtens hoofdstuk 10, § 19, eerste alinea, van de mervärdesskattelag (2023:200) (Zweedse wet op de btw) zijn diensten die binnen zelfstandige groeperingen van natuurlijke of rechtspersonen worden verricht vrijgesteld, indien (1) de activiteit van de groepering of personen voor het overige is vrijgesteld van belasting of een activiteit is waarvoor zij geen belastingplichtige zijn, (2) de diensten rechtstreeks noodzakelijk zijn voor de uitoefening van die activiteiten en (3) de vergoeding voor de diensten precies overeenkomt met het aandeel van de natuurlijke of rechtspersoon in de gemeenschappelijke kosten van de dienstverrichting. Volgens

de tweede alinea is de eerste alinea van toepassing op voorwaarde dat de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.

### **Feiten van het geding**

- 4 De zaak betreft de vereniging zonder winstoogmerk Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen (hierna: „landelijke organisatie”), die het centrale coördinatieorgaan is binnen de organisatie Studieförbundet Vuxenskolan (instelling voor volwassenenonderwijs). De organisatie bestaat verder uit 3 regionale verenigingen en 28 lokale vestigingen, die ook verenigingen zonder winstoogmerk zijn.
- 5 De organisatie oefent hoofdzakelijk activiteiten in het volwassenenonderwijs uit. Deze activiteit wordt voor het merendeel met overheidssubsidies gefinancierd en is vrijgesteld van belasting of vormt een activiteit waarvoor verenigingen niet belastingplichtig zijn. In mindere mate worden er door 10 lokale vestigingen echter ook belastbare contractuele opleidingen aangeboden.
- 6 De landelijke organisatie verleent diensten aan de lokale vestigingen op het gebied van boekhouding, salarisadministratie, personeelszaken en IT. De landelijke organisatie heeft de Skatterättsnämnd verzocht om een ruling, en heeft daarbij de vraag gesteld of de dienstverlening in aanmerking komt voor de vrijstelling voor diensten binnen zelfstandige groeperingen. Die organisatie wenste ook te vernemen of het voor de beantwoording van de vraag van belang is dat niet kan worden uitgesloten dat bepaalde lokale vestigingen de diensten gebruiken voor btw-plichtige activiteiten en, zo ja, in hoeverre dit van invloed is op het antwoord voor andere lokale vestigingen. Het verzoek vermeldde dat de vergoeding voor de diensten overeenkomt met het aandeel van elke vestiging in de gemeenschappelijke kosten van de verleende diensten.
- 7 De Skatterättsnämnd was van mening dat de verrichte diensten niet onder de vrijstelling vielen. Volgens deze autoriteit kunnen daaronder alleen diensten vallen die specifiek zijn voor de vrijgestelde activiteit. Diensten van meer algemene aard worden derhalve geacht buiten de werkingssfeer van de bepaling te vallen. De Skatterättsnämnd heeft er ook op gewezen dat als uitgangspunt kan worden aangenomen dat er een reëel gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat wanneer algemene diensten worden vrijgesteld.
- 8 Binnen deze autoriteit was er echter een minderheid die meende dat de vrijstelling in deze zaak wel van toepassing was. Volgens deze minderheid kan een strikte uitlegging ertoe leiden dat de toepassing van de vrijstelling onmogelijk wordt. Zij wees er ook op dat verschillende lidstaten de vrijstelling ruimer toepassen dan in Zweden het geval is.
- 9 Zowel de Skatteverk (Zweedse belastingdienst) als de landelijke organisatie is bij de Högsta förvaltningsdomstol opgekomen tegen de ruling van de Skatterättsnämnd. De Skatteverk vordert dat de ruling wordt bevestigd. De

landelijke organisatie verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol de ruling te wijzigen en te verklaren dat de verrichting van diensten in onderhavige zaak onder de belastingvrijstelling valt.

### **Standpunt van partijen**

#### *Skatteverket*

- 10 De Skatteverk merkt het volgende op.
- 11 Inhousediensten moeten direct nodig zijn voor de activiteit van algemeen belang om onder de vrijstelling te vallen. Dit betekent dat de vrijstelling alleen van toepassing kan zijn op diensten die rechtstreeks verband houden met en specifiek zijn voor de activiteit van algemeen belang. Daartoe moeten de diensten zowel functioneel als materieel verband houden met deze activiteit.
- 12 De diensten in onderhavige zaak zijn van meer algemene aard. Het betreft dus diensten waarnaar ook vraag bestaat bij andere ondernemingen, die in andere sectoren actief zijn. Er is bijgevolg niet voldaan aan het vereiste dat de diensten direct nodig zijn voor de activiteit. Bovendien brengt de vrijstelling van diensten van algemene aard een reëel gevaar voor verstoring van de mededinging mee.

#### *Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen*

- 13 De landelijke organisatie betoogt het volgende.
- 14 De diensten in onderhavige zaak vormen een fundamentele voorwaarde voor de lokale vestigingen om hun activiteit van algemeen belang, namelijk het verstrekken van volwassenenonderwijs, te kunnen uitoefenen. Wat de diensten gemeen hebben, is dat het vanuit zowel organisatorisch als kostenoogpunt efficiënter is om ze centraal bij de landelijke organisatie onder te brengen. Zelfs indien het theoretisch mogelijk was geweest een beroep te doen op een externe aanbieder, dan nog zou dit tot aanzienlijke kostenstijgingen hebben geleid. Bovendien zou een externe aanbieder waarschijnlijk niet in staat zijn geweest diensten van dezelfde hoge kwaliteit te leveren als de landelijke organisatie, aangezien er geen externe aanbieders zijn die beschikken over dezelfde deskundigheid op het gebied van de door de leden uitgeoefende activiteit, namelijk het aanbieden van volwassenenonderwijs. De diensten kunnen dus worden geacht direct nodig te zijn voor de uitoefening van de activiteit van algemeen belang.
- 15 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat de vrijstelling slechts kan worden geweigerd op grond dat zij mogelijkerwijs tot verstoring van de mededinging leidt, indien juist het feit dat deze diensten worden vrijgesteld, tot een dergelijke verstoring kan leiden. Aangezien de landelijke organisatie er zeker van is dat zij

haar leden als klant behoudt ongeacht of de diensten zijn vrijgesteld, leidt de toepassing van de vrijstelling in deze zaak niet tot verstoring van de mededinging.

- 16 Een restrictieve toepassing van de vrijstelling zou immers betekenen dat deze haar werking verliest, hetgeen zou indruisen tegen het doel van de vrijstelling, dat erin bestaat het concurrentienadeel dat kleine ondernemingen ten opzichte van hun grotere concurrenten ondervinden, te compenseren. Ook kan worden opgemerkt dat de Skatteråd (Deense douane- en belastingdienst) bij een bindende ruling heeft vastgesteld dat de binnen een zelfstandige groepering verrichte diensten direct nodig waren voor de betrokken activiteit en dat er geen gevaar voor verstoring van de mededinging bestond, ondanks het feit dat de diensten van algemene aard waren en in beginsel van externe aanbieders hadden kunnen worden afgenomen (zie mededeling Deense belastingdienst SKM2023.112.SR).

### **Noodzaak van een prejudiciële beslissing**

#### *Inleiding*

- 17 Uit de informatie die in het verzoek om een ruling is verstrekt blijkt dat de landelijke organisatie met de andere verenigingen van de organisatie samen een zelfstandige groepering van rechtspersonen vormen in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn. Ook blijkt dat de groepering een activiteit van algemeen belang uitoefent die als zodanig onder de bepaling valt en dat de leden voor de verleende diensten een vergoeding betalen die overeenkomt met hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Derhalve moet nog worden beoordeeld of de diensten in onderhavige zaak kunnen worden geacht direct nodig te zijn voor de uitoefening van de activiteit van algemeen belang en of de verlening van de vrijstelling tot verstoring van de mededinging kan leiden.
- 18 Kenmerkend voor de diensten in onderhavige zaak is dat zij op het gebied van boekhouding, salarisadministratie, personeelszaken en IT van meer algemene aard zijn. Het gaat dus om diensten die ook door ondernemingen in andere sectoren worden afgenomen en waarvoor er andere mogelijke aanbieders op de markt zijn.

#### Eerdere rechtspraak van het Hof

- 19 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de bepalingen van de btw-richtlijn inzake vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd. Die bepalingen mogen echter niet dusdanig strikt worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie bijvoorbeeld arrest van 20 november 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof heeft verder geoordeeld dat de bepaling, die het verrichten van diensten binnen zelfstandige groeperingen vrijstelt, beoogt een btw-vrijstelling in te voeren om te voorkomen dat een persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting wordt onderworpen wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die

dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt. Het doel is dus om in deze situaties de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de dienstverrichtingen aan de btw werden onderworpen (arrest Infohos, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 20 Het Hof heeft geen verdere aanwijzingen gegeven over hoe het vereiste moet worden uitgelegd dat de diensten direct nodig zijn voor de activiteit van algemeen belang. Wat het mededingingscriterium betreft, heeft het Hof in het arrest Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) geoordeeld dat de vrijstelling moet worden geweigerd indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing leidt (punt 64). Indien de groeperingen er los van enige belasting of vrijstelling in slagen hun leden als klant te behouden, kan echter niet worden aangenomen dat onafhankelijke marktdeelnemers door de aan die groeperingen verleende vrijstelling van de markt worden uitgesloten (punt 59).

*Vereiste dat de diensten direct nodig zijn*

- 21 Er is dus nog geen rechtspraak van het Hof die verduidelijkt of het vereiste dat de diensten direct nodig zijn voor de activiteit van algemeen belang, diensten van meer algemene aard, zoals salarisadministratie en IT-diensten, uitsluit van de vrijstelling.
- 22 De Europese Commissie heeft hierover in werkdocument nr. 856 [taxud.c.1(2015)2162037] een standpunt ingenomen. In dit document wordt uiteengezet dat de diensten die direct nodig zijn betrekking hebben op diensten die specifiek verband houden met en onmisbaar zijn voor de activiteit van algemeen belang. Diensten van meer algemene aard, zoals schoonmaakdiensten, beveiligingsdiensten of juridisch en financieel advies, worden niet geacht onder de vrijstelling te vallen, aangezien zij geen rechtstreeks verband met deze activiteit hebben.
- 23 De betrokken bepaling kan, zoals de Commissie, de Skatteverk en de Skatterättsnämnd menen, aldus worden uitgelegd dat alleen diensten die specifiek zijn voor de activiteit van algemeen belang, voor vrijstelling in aanmerking komen. Diensten van meer algemene aard missen dan het verband met de activiteit van algemeen belang dat noodzakelijk is om te kunnen worden geacht direct nodig te zijn voor deze activiteit.
- 24 Deze uitlegging vindt steun in de bewoordingen van de bepaling van de richtlijn, in die zin dat aan het woord „direct” betekenis wordt gegeven en dat het dus niet volstaat dat een dienst meer in het algemeen noodzakelijk is voor de uitoefening van de betrokken activiteit. Deze uitlegging vindt tevens steun in het feit dat diensten van meer algemene aard ook kunnen worden gebruikt in het kader van een activiteit van de afnemer die geen activiteit van algemeen belang in de zin van deze bepaling vormt. Een strikte uitlegging draagt er dus toe bij dat wordt gewaarborgd dat de fiscale voorkeursbehandeling niet wordt uitgebreid tot

diensten die niet uitsluitend in het kader van de activiteit van algemeen belang worden gebruikt.

- 25 Een alternatieve visie, zoals de landelijke organisatie en de minderheid van de leden van de Skatterättsnämnd overwegen, is dat diensten van meer algemene aard ook onmisbaar kunnen zijn voor een in de bepaling van de richtlijn bedoelde activiteit en daarmee in de zin van deze bepaling als direct noodzakelijk worden beschouwd. Een argument dat voor deze uitlegging pleit is dat het vaak ondenkbaar wordt geacht dat de activiteit kan worden uitgeoefend zonder toegang tot, bijvoorbeeld, diensten op het gebied van salarisadministratie en IT.
- 26 Ook kan worden gesteld dat een ruimere uitlegging binnen de huidige context in overeenstemming is met de doelstelling van de bepaling. Op grond van deze bepaling kunnen organisaties die activiteiten van algemeen belang uitoefenen, samenwerken zonder extra kosten te maken vanwege de btw die moet worden geheven over diensten die tussen de samenwerkende ondernemingen worden verricht. Men zou kunnen stellen dat het streven om extra kosten te vermijden ook geldt ongeacht of de verrichte diensten van meer algemene aard zijn dan wel specifiek zijn voor de activiteit van algemeen belang, voor zover de diensten daadwerkelijk noodzakelijk zijn voor de uitoefening van die activiteit.
- 27 Er zijn dus argumenten die voor beide uitleggingen spreken en volgens de Högsta förvaltningsdomstol dient het Hof bijgevolg bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de vraag welke van die uitleggingen de juiste is.
- 28 De Högsta förvaltningsdomstol merkt op dat de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (hoogste rechterlijke instantie van Catalonië, Spanje) een verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend in een soortgelijke zaak als de onderhavige (Agrupació de Neteja Sanitaria, C-379/24). Zoals uit het verzoek van de Spaanse rechter om een prejudiciële beslissing blijkt, lijkt de dienst in die zaak echter in betrekkelijk belangrijke mate aangepast te zijn aan het soort activiteit in kwestie. De dienst wordt in de eerste vraag van de Spaanse rechter namelijk gekwalificeerd als „bijzonder, technisch en complex wat de organisatie en vormgeving ervan betreft”. Volgens de Högsta förvaltningsdomstol kan niet worden uitgesloten dat deze kenmerken relevant zijn voor de beoordeling of de dienst kan worden geacht direct nodig te zijn voor de activiteit van algemeen belang. Tegen die achtergrond is het niet vanzelfsprekend dat de vraag die de Högsta förvaltningsdomstol in de onderhavige zaak stelt, door het Hof volledig zal worden beantwoord in de Spaanse zaak.

*Vereiste dat de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden*

- 29 Zoals hierboven is beschreven, is een andere voorwaarde voor de vrijstelling van diensten dat de verlening van de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.



- 30 De landelijke organisatie heeft onder verwijzing naar het arrest van het Hof in de zaak Taksatorringen betoogd, dat er in onderhavige zaak geen gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat, aangezien de groepering verzekerd is dat zij haar leden als klant behoudt, ongeacht of de diensten al dan niet belastbaar zijn.
- 31 Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is het echter niet geheel duidelijk hoe de uitspraken van het Hof in het arrest Taksatorringen moeten worden opgevat. Het Hof benadrukt in punt 58 van dat arrest dat het de vrijstelling op zich is die niet tot concurrentievervalsing mag leiden op een markt waarop de concurrentie hoe dan ook wordt beïnvloed door de aanwezigheid van een marktdeelnemer die diensten aan zijn leden verleent. Vervolgens oordeelt het Hof in punt 59, onder verwijzing naar punt 131 van de conclusie van de advocaat-generaal, dat niet kan worden aangenomen dat indien de groepering, los van enige belasting of vrijstelling, erin slaagt haar leden als klant te behouden, onafhankelijke marktdeelnemers door de aan die groepering verleende vrijstelling van de markt worden uitgesloten.
- 32 In de aangehaalde conclusie benadrukt de advocaat-generaal dat de bepaling betrekking heeft op een zeer specifieke markt, aangezien de dienstverlener zich elk winst oogmerk ontzegt, en dat de onafhankelijke marktdeelnemers daardoor alleen al moeilijkheden ondervinden om de markt te penetreren. Indien de groepering, ondanks uitsluiting van iedere vorm van winstbejag, echter weinig efficiënt functioneert, waardoor de prijs van de diensten toch hoog wordt, kan de vrijstelling niet leiden tot uitsluiting van iedere concurrentie. Wanneer de dienstverlener daarentegen efficiënt is en aldus verzekerd is van klandizie, los van elke belastingheffing of vrijstelling, kan volgens de advocaat-generaal niet worden gezegd dat de verleende vrijstelling de markt afsluit voor onafhankelijke marktdeelnemers (zie punten 125-131 van de conclusie).
- 33 Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is het niet duidelijk of de verwijzing van het Hof naar de conclusie van de advocaat-generaal aldus moet worden opgevat dat het Hof deze redenering in haar geheel onderschrijft. Indien dat het geval is, kan slechts in zeer uitzonderlijke gevallen worden geacht dat de vrijstelling op zich de mededinging verstoort. Een normale efficiënte dienstverlener moet dan worden geacht zeker te zijn van het behoud van zijn klantenkring, juist omdat de diensten zonder winst oogmerk worden verricht. Een andere manier om de kwestie te bekijken kan echter zijn dat deze zekerheid concreter tot uiting moet komen om daarmee het gevaar van verstoring van de mededinging weg te nemen. Dit zou bijvoorbeeld kunnen worden bereikt door in contracten en statuten of soortgelijke overeenkomsten een verbintenis op te nemen om de groepering als dienstverlener te kiezen.
- 34 De Högsta förvaltningsdomstol verzoekt het Hof dus te verduidelijken wat vereist is om vast te stellen dat de zelfstandige groepering de zekerheid heeft dat zij haar leden als klant behoudt, ongeacht of de diensten al dan niet belastbaar zijn.

## **Prejudiciële vragen**

- 35 Gelet op het voorgaande wordt het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

*Vraag 1:* Kunnen diensten die worden verricht voor de leden van een zelfstandige groepering worden geacht direct nodig te zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn, wanneer die diensten niet specifiek zijn voor de activiteiten van algemeen belang die door deze leden worden uitgeoefend, maar een meer algemene aard hebben en ook worden afgenomen door ondernemingen die geen dergelijke activiteiten van algemeen belang uitoefenen?

*Vraag 2:* Welke criteria moeten in aanmerking worden genomen teneinde, bij de beoordeling of de verlening van een vrijstelling op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn de mededinging kan verstoren, te bepalen of een zelfstandige groepering er zeker van is dat zij haar leden als klant behoudt, ongeacht of de diensten al dan niet belastbaar zijn?