

# EUR Research Information Portal

## Blijk van erkenning

**Published in:**  
MBB

**Publication status and date:**  
Published: 01/02/2024

**Document Version**  
Publisher's PDF, also known as Version of record

**Document License/Available under:**  
Article 25fa Dutch Copyright Act

**Citation for the published version (APA):**  
Merkx, M. (2024). Blijk van erkenning. *MBB*, 2024(2), Article 10. [https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/content/g-SDU\\_MAANDBLADBB012024\\_774279](https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/content/g-SDU_MAANDBLADBB012024_774279)

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

### Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

### Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: [openaccess.library@eur.nl](mailto:openaccess.library@eur.nl). Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

# MBB 2024/10 - Blijk van erkenning

MBB 2024/10



**prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx**

Madeleine Merx is hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V.

*Een aantal Nederlandse vrijstellingen is naar de mening van de auteur niet in lijn met de Btw-richtlijn omdat een (juiste) invulling van het erkenningsvereiste ontbreekt. In deze bijdrage wordt ingegaan op de soms onjuiste en onvolledige implementatie door Nederland en wat de gevolgen hiervan zijn.*

## 1. Inleiding

Bij een aantal btw-vrijstellingen schrijft de Btw-richtlijn voor dat deze alleen kunnen worden toegepast door erkende instellingen of organisaties. In de Nederlandse [Wet OB 1968](#) is slechts beperkt expliciet uitwerking gegeven aan deze eis van erkenning in de fiscale regelgeving. Zo kan gewezen worden op de vrijstelling voor jeugdwerk van [art. 11 eerste lid onderdeel d Wet OB 1968](#), de sociaal-culturele vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 jo. art. 7 tweede lid Uitvoeringsbesluit OB 1968 en de vrijstelling voor beroepsopleidingen, art. 11 eerste lid onderdeel o onder 2 Wet OB jo. art. 8 tweede lid onderdeel a Uitvoeringsbesluit OB 1968. Daarnaast heeft de Hoge Raad in het arrest over examendiensten geoordeeld dat sprake moet zijn van erkenning. <sup>1</sup> In dit artikel onderzoek ik het vereiste van erkenning en de toepassing daarvan door Nederland. De onderzoeksvraag die in dit artikel centraal staat is: 'Op welke wijze wordt het vereiste van erkenning in EU-verband ingevuld en is de Nederlandse toepassing hiervan daarmee in lijn?' Omdat dat laatste deels ontkennend wordt beantwoord, is de vervolgvraag wat daarvan de gevolgen zijn.

De opzet van dit artikel is als volgt. Als eerste zet ik in paragraaf 2 uiteen op welke wijze erkenning in de Btw-richtlijn binnen de vrijstellingen is geregeld. In paragraaf 3 ga ik vervolgens in op de jurisprudentie van het Hof van Justitie over erkenning. Daarna komt in paragraaf 4 aan de orde hoe de eis van erkenning is ingevuld in de Nederlandse wet- en regelgeving en of deze invulling in lijn is met de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Dat blijkt niet altijd het geval te zijn. Daarom wordt in paragraaf 5 besproken wat de gevolgen daarvan zijn. In paragraaf 6 volgt een conclusie.

## 2. Vrijstellingen met erkenning in de richtlijn

De vrijstellingen die een vorm van erkenning eisen, zijn opgenomen in art. 132 Btw-richtlijn. Het gaat hier om vrijstellingen voor activiteiten in het algemeen belang. De erkenning wordt genoemd in de vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdelen b, g, h, i en n Btw-richtlijn.

Op grond van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn zijn vrijgesteld: ziekenhuisverpleging en medische verzorging en de daarmee nauw samenhangende handelingen door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met welke gelden voor die lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard.

Art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn kent een vrijstelling toe aan diensten en goederenleveringen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid. Daaronder worden begrepen de diensten en goederenleveringen die worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.

Art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn bevat een vrijstelling voor diensten en goederenleveringen die nauw samenhangen met de bescherming van kinderen en jongeren. De vrijstelling geldt voor publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.

Op grond van art. 132 eerste lid onderdeel i Btw-richtlijn zijn onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, inclusief de nauw daarmee samenhangende goederenleveringen en diensten vrijgesteld. De vrijstelling geldt voor publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend.

Ten slotte staat in art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn een vrijstelling voor bepaalde culturele diensten en daarmee nauw samenhangende goederenleveringen. De vrijstelling geldt voor prestaties van publiekrechtelijke culturele instellingen of van andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend.

Bij de eis van erkenning zijn we ook geneigd te denken aan de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel c Btw-richtlijn, waarop in Nederland de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel g ten eerste Wet OB 1968 is gebaseerd. Art. 132 eerste lid onderdeel c Btw-richtlijn voorziet echter niet in een eis van erkenning, maar geeft aan dat het gaat om medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat. Bij deze discretionaire bevoegdheid bepalen lidstaten welke kwalificaties iemand moet hebben en welke specifieke medische handelingen vrijgesteld zijn. <sup>2</sup> Het vastleggen van kwalificaties die een bepaalde kwaliteit van zorg garanderen, is een andere bevoegdheid dan die van de erkenning, zoals volgt uit de hierna in paragraaf 3 te bespreken jurisprudentie. Daarom wordt art. 132 eerste lid onderdeel c Btw-richtlijn niet verder in de analyse betrokken.

### 3. De erkenningseis in de jurisprudentie van het Hof van Justitie

Wat opvalt wanneer we de jurisprudentie van het Hof van Justitie over de erkenningseis bekijken (die hierna wordt besproken) is dat het Hof van Justitie met name is gevraagd om uitleg van deze eis te geven in het kader van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn (ziekenhuisverpleging en medische verzorging) en art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn (maatschappelijk werk en sociale zekerheid), waarbij het Hof van Justitie verwijst naar zaken over art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn in zaken over de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn en andersom. De eis van erkenning wordt binnen deze vrijstellingen dus op dezelfde wijze ingevuld. Datzelfde geldt naar mijn mening voor de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn (kinderen en jongeren). In het arrest Kinderopvang Enschede <sup>3</sup> geeft het Hof van Justitie namelijk niet specifiek aan of de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel g of h Btw-richtlijn van toepassing is, terwijl het wel de eis erkenning benoemt onder verwijzing naar het arrest Kingcrest <sup>4</sup> wat gaat over de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn. Het komt mij echter voor dat voor onderwijs (art. 132 eerste lid onderdeel i Btw-richtlijn) en cultuur (art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn) de door het Hof van Justitie gegeven invulling van de erkenningseis in art. 132 eerste lid onderdelen b, g en h Btw-richtlijn, zoals ik die hierna bespreek (bijvoorbeeld het vergoed worden van de diensten door ziekenfondsen of de sociale zekerheid), niet rechtstreeks kan worden toegepast. Een invulling van de erkenningseis naar analogie ligt daarbij meer voor de hand.

Uit de jurisprudentie blijkt dat de eis van de erkenning ziet op de persoon van de dienstverrichter en niet op de aard van de dienst (wat een andere voorwaarde vormt voor toepassing van de vrijstelling). <sup>5</sup> Zo oordeelde het Hof van Justitie dat het

niet is toegestaan particuliere entiteiten met winsttoogmerk aan te merken als instellingen van sociale aard louter omdat deze entiteiten ook diensten van sociale aard verrichten. <sup>6</sup>

#### *Beoordelingsbevoegdheid lidstaten*

Het is aan elke lidstaat om regels voor erkenning vast te leggen in hun nationale recht op basis waarvan organisaties die daarom verzoeken kunnen worden erkend. <sup>7</sup> Er is geen formele erkenningsprocedure noodzakelijk en de erkenning hoeft ook niet te volgen uit nationale *fiscale* bepalingen. Lidstaten mogen wel voorschrijven dat bepaalde procedurele stappen moeten worden doorlopen. <sup>8</sup> Dat betekent naar mijn mening echter niet dat lidstaten geen voorwaarden hoeven te stellen. De erkenning zal in dat geval op andere nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen moeten worden gestoeld.

Elke lidstaat heeft een beoordelingsbevoegdheid. <sup>9</sup> Die is echter begrensd door Unierechtelijke beginselen, met name het neutraliteitsbeginsel. <sup>10</sup> De eis van erkenning mag niet te eng worden uitgelegd. <sup>11</sup> Het doel van de erkenning is dat lidstaten zich ervan kunnen vergewissen dat alleen organisaties die activiteiten uitoefenen die overeenkomen met de doelstellingen van de vrijstelling vrijgestelde prestaties kunnen verrichten en de lidstaten in staat stellen de vrijstelling afhankelijk te stellen van de naleving van de in art. 133 Btw-richtlijn gestelde voorwaarden. <sup>12</sup> Zo oordeelde het Hof van Justitie in de zaak-EQ dat de beroepsgroep van advocaten en procureurs in algemene zin niet wordt geacht van sociale aard te zijn vanwege de doelstellingen van deze beroepsgroep en het gebrek aan duurzaamheid van een eventueel sociaal engagement. Advocaten kunnen echter ook niet zonder meer worden uitgesloten van de vrijstelling. In het specifieke geval van EQ oordeelde het Hof van Justitie dat de vrijstelling wel van toepassing is. <sup>13</sup> Uit de zaak-MDDP <sup>14</sup> volgt dat als een lidstaat alle, in dit geval onderwijsdiensten, vrijstelt ongeacht de doelstelling van de organisatie die de diensten verricht, deze lidstaat de vrijstelling niet correct toepast.

#### *Voor erkenning in aanmerking te nemen elementen*

Volgens het Hof van Justitie zijn er verschillende elementen die in aanmerking kunnen worden genomen om te bepalen of een instelling de benodigde doelen nastreeft en dus kan worden erkend:

1. het bestaan van specifieke bepalingen – ongeacht of het gaat om nationale of regionale bepalingen, om wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen, om fiscale voorschriften of voorschriften op het gebied van de sociale zekerheid;
2. het feit dat de activiteiten van de betrokken belastingplichtige het algemeen belang dienen;
3. het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten reeds een soortgelijke erkenning hebben verkregen;
4. het feit dat de kosten van de prestaties in kwestie mogelijk grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen, met name wanneer particuliere ondernemers contractuele betrekkingen met die instellingen onderhouden. <sup>15</sup>

#### Ad 1

Ten aanzien van het eerstgenoemde element is van belang dat uit de jurisprudentie volgt dat niet elke wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling volstaat om een instelling te erkennen. Zo oordeelde het Hof van Justitie in de zaak-Copygene dat een machtiging om een bepaalde dienst te verrichten (in casu een machtiging om stamcellen te manipuleren) niet automatisch leidt tot erkenning, maar wel een factor is die ervoor pleit dat de dienstverrichter wordt erkend. <sup>16</sup> In het arrest Happy Education overwoog het Hof van Justitie dat een vergunning waarmee bepaald werd dat de activiteiten vallen

onder CAEN-code 855 niet volstaat als erkenning. <sup>17</sup> Uit het arrest Momtrade Ruse blijkt dat de inschrijving als verrichter van sociale diensten bij een overheidsorgaan als zodanig niet voldoende is, maar wel een criterium is dat in aanmerking moet worden genomen om na te gaan of sprake is van een erkende instelling. Met name wanneer de Belastingdienst de ingeschreven vennootschappen systematisch of gewoonlijk als dergelijke instellingen beschouwt. De inschrijving volstaat echter alleen als erkenning als voor de inschrijving vereist is dat de bevoegde nationale instanties vooraf de sociale aard van die vennootschap verifiëren aan de hand van de vier hiervoor genoemde elementen. <sup>18</sup>

#### Ad 2

Ten aanzien van het tweede element moet worden opgemerkt dat het enkele feit dat activiteiten in het algemeen belang worden uitgeoefend niet volstaat. Nationale autoriteiten moeten voorwaarden stellen voor erkenning. <sup>19</sup>

#### Ad 3

Met betrekking tot het derde element overwoog het Hof van Justitie dat niet relevant is of een andere lidstaat vergelijkbare organisaties erkent. Elke lidstaat heeft namelijk een eigen beoordelingsbevoegdheid. <sup>20</sup> Uit de zaak-Momtrade Ruse <sup>21</sup> volgt dat de erkenningsregels uit de lidstaat waar de dienst belastbaar is van toepassing zijn. Uit de zaak-Les Jardins de Jouvence volgt dat het Hof van Justitie het van belang acht dat voor assistentiewoningen (zoals geëxploiteerd door Les Jardins de Jouvence) en bejaardenhuizen en dagcentra een enkele regeling geldt die voorschriften, voorwaarden en normen vaststelt. <sup>22</sup>

#### Ad 4

Ten slotte voor wat betreft het vierde element oordeelde het Hof van Justitie in de zaak-L.u.P. dat Duitsland zijn beoordelingsbevoegdheid niet heeft overschreden door als eis voor toepassing van de vrijstelling voor private laboratoria te stellen dat verrichte medische analyses voor ten minste 40% bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen. <sup>23</sup> In dezelfde zin oordeelde het Hof van Justitie in de zaak-Zimmermann dat het vereiste dat twee derde van de verrichte diensten door sociale zekerheid zijn gedekt is toegestaan. <sup>24</sup>

#### Verhouding elementen

Geen van de hiervoor besproken elementen lijkt in de jurisprudentie van het Hof van Justitie doorslaggevend. Zo volgt uit de zaken Copygene en Christoph-Dornier-Stiftung dat de vrijstelling niet systematisch hoeft te worden geweigerd indien de kosten niet worden vergoed door ziekenfondsen en dergelijke. Het is volgens het Hof van Justitie een element waar rekening mee moet worden gehouden bij de beoordeling. De noodzaak om een gelijke behandeling te waarborgen, kan de bovenhand krijgen. <sup>25</sup> Zo overwoog het Hof van Justitie in rechtsoverweging 75 van de zaak-Christoph-Dornier-Stiftung:

‘In deze optiek moet de omstandigheid dat de socialezekerheidsinstellingen de kosten van psychotherapeutische behandelingen niet of slechts gedeeltelijk aan patiënten vergoeden, bij de beoordeling worden betrokken. Indien de situatie van Dornier op dit punt vergelijkbaar is met die van andere marktdeelnemers die dezelfde behandelingen verstrekken, rechtvaardigt de enkele omstandigheid dat de kosten van deze prestaties niet volledig door de socialezekerheidsinstellingen worden gedragen niet, dat zorgverleners met betrekking tot de BTW-plichtigheid verschillend worden behandeld.’

Niet helder is wat in dit verband moet worden verstaan onder vergelijkbaar. Naar mijn mening moet dit anders worden uitgelegd dan dezelfde prestaties verrichten. Naar mijn mening zal vastgesteld moeten worden dat de instelling de

doelstellingen van de vrijstelling nastreeft. Organisaties in vergelijkbare situatie zijn mijns inziens organisaties die dezelfde doelen nastreven.

### Andere elementen?

Naast de beoordelingsvrijheid die lidstaten hebben ten aanzien van de erkenning kunnen lidstaten de toepassing van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdelen b, g, h, i, l, m en n Btw-richtlijn afhankelijk stellen van een of meer voorwaarden. Het gaat op grond van art. 133 Btw-richtlijn om de volgende voorwaarden: 1) geen winstoogmerk, 2) beheer en bestuur in hoofdzaak op vrijwillige basis, 3) goedgekeurde prijzen of geen lagere prijzen dan door commerciële ondernemingen voor soortgelijke handelingen in rekening wordt gebracht en 4) geen verstoring van de mededinging ten nadele van commerciële ondernemingen. Het Hof van Justitie ging daarbij in de zaak-Ambulanter Pflegedienst Kugler <sup>26</sup> niet mee in de suggestie van de advocaat-generaal dat, als een instelling voldoet aan alle voorwaarden van art. 133 Btw-richtlijn, de erkenning niet kan worden geweigerd omdat die voorwaarden volgens de A-G moeten worden gezien als een set minimumvoorwaarden. <sup>27</sup> Toch lijkt het Hof van Justitie de voorwaarden uit art. 133 Btw-richtlijn bij de erkenning van belang te achten. Zo wijst het in de zaak-Les Jardins de Jouvence op het feit dat prijzen worden vastgesteld onder toezicht van het Ministerie van Economische Zaken. <sup>28</sup> In vergelijkbare zin wijst het Hof van Justitie in de zaak EQ op het feit dat mandaten worden toegekend door rechters die toezicht houden en de hoogte van de vergoedingen vaststellen. <sup>29</sup>

Ook overwoog het Hof van Justitie dat niet vereist mag worden dat diensten worden uitgeoefend onder toezicht van een arts, omdat het begrip 'medische verzorging' ook geldt voor diensten van paramedici. <sup>30</sup> Aan de andere kant oordeelde het Hof van Justitie dat het feit dat diensten worden verricht door gekwalificeerd zorgpersoneel een lidstaat niet belemmert de erkenning te weigeren. <sup>31</sup> Naar mijn mening houdt dit verband met het feit dat in dat geval niet is vastgesteld dat aan de doelstellingen van de vrijstelling is voldaan. Deze omstandigheid heeft betrekking op de aard van de dienst en niet zozeer op de persoon van de dienstverrichter.

Het verrichten van diensten voor een erkende organisatie is niet voldoende om onder de vrijstelling te vallen. Het meeliften op de vrijstelling van een ander is dus niet mogelijk. Dat zou volgens het Hof van Justitie betekenen dat de erkende organisatie de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaat gaat uitoefenen met als risico dat in het nationale recht vastgelegde criteria voor erkenning kunnen worden omzeild. <sup>32</sup>

### *Neutraliteitsbeginsel*

De neutraliteit waar de lidstaten rekening mee moeten houden bij de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid vereist allereerst dat niet alleen rechtspersonen, maar ook een samenwerking van natuurlijke personen die een onderneming exploiteren onder de vrijstelling moet kunnen vallen. <sup>33</sup> Een zelfstandige vervoerder (natuurlijk persoon) kan volgens het Hof van Justitie echter niet beschouwd worden als een inrichting voor toepassing van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn, omdat het geen geïndividualiseerde entiteit is die een soortgelijke bijzondere taak verricht als ziekenhuizen. <sup>34</sup> In de zaak-Hoffmann oordeelde het Hof van Justitie echter dat de culturele vrijstelling ook van toepassing is op individuele artiesten gelet op de neutraliteit. <sup>35</sup> Wellicht heeft het verschil ermee te maken dat binnen de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn sprake moet zijn van een publiekrechtelijk lichaam, ziekenhuis of centrum voor medische verzorging of een andere inrichting van dezelfde aard, terwijl art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn het heeft over culturele instellingen. Voor toepassing van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn moet sprake zijn van een inrichting van dezelfde aard als een ziekenhuis of centrum voor medische verzorging en diagnose (wat een vervoerder niet is), terwijl een dergelijke eis bij art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn niet wordt gesteld.

Neutraliteit betekent ook inclusiviteit. Erkenning moet openstaan voor iedereen die op soortgelijke wijze diensten aanbiedt. Een Duitse regeling waarbij de erkenning afhankelijk was gesteld van of sprake was van een krachtens paragraaf 108 van het Socialgesetzbuch erkend ziekenhuis was volgens het Hof van Justitie niet toegestaan. Indien namelijk in een bepaalde deelstaat voldoende ziekenhuisbedden zijn, kan geen extra ziekenhuis worden opgenomen in het ziekenhuisplan, waardoor geen sprake is van een erkenning in de zin van paragraaf 108 van het Socialgesetzbuch. <sup>36</sup> Ook oordeelde het Hof van Justitie dat Duitsland niet enkel met de situatie in het voorgaande kalenderjaar rekening mag houden wanneer dit betekent dat toepassing van de vrijstelling automatisch en onvermijdelijk is uitgesloten in het eerste of de eerste twee kalenderja(a)r(en). <sup>37</sup>

De neutraliteit brengt ook met zich dat een vereiste niet alleen voor bepaalde privaatrechtelijke belastingplichtigen mag worden toegepast, terwijl dit niet geldt voor anderen die in wezen identieke prestaties verrichten. <sup>38</sup>

#### *Organisaties met een winstoogmerk*

De vrijstellingen kunnen ook van toepassing zijn op organisaties met een winstoogmerk. Het neutraliteitsbeginsel verzet zich er echter niet tegen dat erkenning wordt geweigerd aan instellingen die een winstoogmerk hebben. <sup>39</sup> Dat ligt mijns inziens ook voor de hand, nu op grond van art. 133 onderdeel a Btw-richtlijn lidstaten de bevoegdheid hebben om de toepassing van de vrijstelling van art. 132 eerste lid, onderdeel b, g, h, i, l, m en n Btw-richtlijn afhankelijk te maken van het ontbreken van een winstoogmerk. Bij de vrijstelling voor maatschappelijk werk en sociale zekerheid lijkt het Hof van Justitie wat meer moeite te hebben om instellingen met winstoogmerk te erkennen. Dit lijkt verband te houden met de aard van de dienstverlening, die zich wat lastiger verhoudt met een winstoogmerk van de organisatie die de dienst verricht. Zo oordeelde het Hof van Justitie in de zaak-EQ dat de beroepsgroep van advocaten en procureurs in algemene zin niet geacht kan worden van sociale aard te zijn vanwege diens doelstellingen en gebrek aan duurzaamheid van een eventueel sociaal engagement. <sup>40</sup>

#### *Publiekrechtelijke lichamen*

Uit de zaak-Zimmermann volgt dat publiekrechtelijke instellingen niet hoeven te worden erkend. Het Hof van Justitie overweegt namelijk in rechtsoverweging 52 en 53 als volgt:

‘52 Bijgevolg staat het beginsel van fiscale neutraliteit bijvoorbeeld niet in de weg aan het feit dat publiekrechtelijke instellingen niet als instellingen van sociale aard hoeven te worden erkend om in aanmerking te komen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling, terwijl een dergelijke erkenning wel wordt vereist voor andere dan publiekrechtelijke instellingen.

53 Uit de punten 43 en 52 van dit arrest blijkt namelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit in het kader van de vrijstelling van artikel 13, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vereist dat de betrokken instellingen, wat de erkenning ervan als instellingen van sociale aard betreft, gelijk worden behandeld ten opzichte van alle andere dan publiekrechtelijke instellingen en niet ten opzichte van publiekrechtelijke instellingen.’ <sup>41</sup>

Naar mijn mening is dat ook in lijn met zowel de tekst als de doelstelling van de vrijstellingen. Publiekrechtelijke instellingen moeten naar mijn mening geacht worden te handelen in het algemeen belang, terwijl dat bij privaatrechtelijke instellingen niet het geval hoeft te zijn. Kijken we naar de tekst van de vrijstellingen dan blijkt daaruit dat diensten zijn vrijgesteld van: publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose *en andere naar behoren erkende inrichtingen* (onderdeel b), bejaardenhuizen, publiekrechtelijke lichamen *en andere organisaties die als instelling van sociale aard worden erkend* (onderdeel g), publiekrechtelijke lichamen *of andere organisaties die als instelling van sociale aard worden erkend* (onderdeel h), publiekrechtelijke lichamen *of andere organisaties die worden erkend*

(onderdeel i) en publiekrechtelijke culturele instellingen *of andere culturele instellingen die zijn erkend* (onderdeel n). Publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en bejaardenhuizen lijken dus volgens de tekst niet te hoeven worden erkend. <sup>42</sup> Privaatrechtelijke instellingen moeten wel onder de vrijstelling *kunnen* vallen, maar moeten dus worden erkend indien zij niet tot een van de genoemde instellingen behoren. <sup>43</sup>

#### *Rechtstreeks beroep op de richtlijn*

Ondanks de beoordelingsbevoegdheid van lidstaten is het mogelijk een rechtstreeks beroep op de richtlijn te doen. Zolang de lidstaat echter de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid eerbiedigt, kan een belastingplichtige geen erkenning afdwingen op basis van de Btw-richtlijn. <sup>44</sup>

## 4. Erkenning in de Nederlandse omzetbelasting

### 4.1 Inleiding

De vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdeel b, g, h, i en n Btw-richtlijn – die de eis van erkenning bevatten – zijn in Nederland geïmplementeerd in art. 11 eerste lid onderdeel c (ziekenhuisverpleging en medische verzorging), d (jeugdwerk), g ten tweede (verblijfszorg en huishoudelijke hulp), ten derde (Wmo-zorg) en ten vierde (dagbesteding), f (sociaal-culturele vrijstelling), o (onderwijs) en w (kinderopvang) Wet OB 1968. Nu het Hof van Justitie de erkenning ziet in het licht van de doelstelling van de betreffende vrijstellingen is het naar mijn mening van belang om de verschillende vrijstellingen afzonderlijk te bezien.

### 4.2 Ziekenhuisverpleging en medische verzorging

De doelstelling van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn is om de kosten van medische verzorging te verlagen en deze beter toegankelijk te maken voor particulieren. <sup>45</sup> De vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn is opgenomen in art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 en geldt voor het verzorgen en verplegen van een in een inrichting opgenomen personen. Bij beleidsbesluit <sup>46</sup> is nadere invulling gegeven aan het begrip ‘inrichting’. Hieronder vallen ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen, internaten die daarin geplaatste minderjarigen volledig verzorgen en verzorgingsflats. <sup>47</sup> De vrijstelling is alleen van toepassing indien de ondernemer geen winst beoogt, [art. 11 derde lid Wet OB 1968](#). Op basis van een goedkeuring in een beleidsbesluit geldt de vrijstelling echter ook voor winstbeogende instellingen. Dit onder de voorwaarden dat:

- aan de inrichting een BIG-gediplomeerd verpleegkundige is verbonden;
- in de inrichting hulpbehoevende personen opgenomen zijn die in meer of mindere mate verpleging nodig hebben;
- commerciële verpleeg- en of zorginrichtingen die ervoor kiezen geen gebruik (meer) te maken van de goedkeuring niet meer op de gemaakte keuze kunnen terugkomen. <sup>48</sup>

De wijze van bekostiging is niet relevant voor het antwoord op de vraag of de vrijstelling van toepassing is.

Zoals beschreven in paragraaf 3 volgt naar mijn mening uit de tekst van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn dat publiekrechtelijke lichamen zonder meer gebruik kunnen maken van de vrijstelling. Dat lijkt tekstueel gezien ook het geval te zijn voor (privaatrechtelijke) ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose. Erkenning lijkt volgens de tekst van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn alleen te gelden voor ‘inrichtingen van dezelfde aard’. Het Hof van Justitie overweegt echter in de zaak-I GmbH dat het vereiste van erkenning geldt voor alle genoemde organisaties. <sup>49</sup>



Vanuit dat oogpunt bezien zou Nederland de vrijstelling te ruim hebben opgezet, omdat er geen individuele erkenning plaatsvindt tegen de achtergrond van de doelstelling van de vrijstelling aan de hand van de vier hiervoor in paragraaf 3 besproken elementen die relevant zijn voor erkenning. Ik kan mij overigens goed vinden in de gedachte van het Hof van Justitie dat de vrijstelling ook alleen geldt voor ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose indien sprake is van erkenning. Anders dan bij publiekrechtelijke lichamen is ook hier niet evident sprake van een handelen in het algemeen belang. Het valt in dit kader wel op dat de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn anders is geformuleerd dan de andere vrijstellingen die een erkenningseis kennen. Ook onder de Zesde Richtlijn was dat het geval. Wordt een zuiver tekstuele interpretatie gevolgd, dan zou gesteld kunnen worden dat ziekenhuizen zonder meer onder de vrijstelling vallen. Bij de andere genoemde organisaties uit het beleidsbesluit geldt dat zij zonder meer onder de vrijstelling vallen indien sprake is van een centrum van medische verzorging en/of diagnose. Is dat niet het geval dan is erkenning vereist op grond van de Btw-richtlijn.

Het lijkt erop dat de Nederlandse wetgever ten onrechte niet heeft voorzien in een individuele erkenning tegen de achtergrond van de doelstellingen van de vrijstelling voor wat betreft art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968. De enige slag die ik om de arm moet houden, is dat het Hof van Justitie nog niet is gevraagd om aan te geven hoe het oordeelt over een vrijstelling waarin in algemene zin typen instellingen worden aangeduid die onder de vrijstelling vallen voor een bepaald type dienstverlening. Onder de Poolse btw-wetgeving, zoals die in de zaak-MDDP aan de orde kwam, werd alleen verwezen naar onderwijsdiensten, zonder dat geduid werd dat deze diensten moesten worden uitgeoefend door onderwijsinstellingen bijvoorbeeld. Naar mijn mening lijkt de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie te duiden op een erkenning op het niveau van de betreffende instelling. Alleen dan kan ook worden nagegaan of de instelling in het algemeen belang handelt. Ik denk dus dat de Nederlandse invulling van de vrijstelling op dit punt niet door de EU-rechtelijke beugel kan. Rechtbank Noord-Nederland <sup>50</sup> oordeelde echter in twee recente uitspraken over de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 dat lidstaten niet verplicht zijn regels voor erkenning vast te stellen en de erkenning ook uit de omstandigheden kan volgen. De rechtbank wijst hierbij op rechtsoverweging 66 en 67 van de zaak-Christoph-Dornier-Stiftung. <sup>51</sup> Weliswaar volgt uit het arrest Christoph-Dornier-Stiftung dat een formele erkenningsprocedure niet vereist is en ook dat de erkenning niet uitdrukkelijk in nationale *fiscale* bepalingen moet worden voorzien, maar het probleem met de Nederlandse invulling in art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 is mijns inziens dat in het geheel niet in criteria is voorzien om vast te kunnen stellen dat sprake is van een erkende organisatie (dat matcht ook niet met rechtsoverweging 64 van het arrest Christoph-Dornier-Stiftung waarin staat dat in het nationaal stelsel moet worden vastgelegd volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken kunnen worden erkend). Hierdoor zouden namelijk alle organisaties, ongeacht hun doelstelling, onder de vrijstelling kunnen vallen. De rechter mag mijns inziens ook niet, zoals rechtbank Noord-Nederland doet, zelf vaststellen dat sprake is van een erkende organisatie, zonder dat helder is welke criteria Nederland als lidstaat hieraan gesteld heeft (zeker als de belastingplichtige zelf juist geen beroep doet op de vrijstelling). Dat is iets anders – en naar mijn mening een stap te ver – dan het toetsen van de nationale erkenningsvoorschriften aan de Europese beoordelingsvrijheid van de lidstaat, wat volgens het Hof van Justitie wel de taak is van de nationale rechter. <sup>52</sup> Alleen indien de als onder art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 vallende aangeduide inrichtingen onder een nationaal wettelijk of bestuursrechtelijk kader vallen waarmee kan worden vastgesteld dat zij handelen in het algemeen belang in overeenstemming met de doelstelling van de vrijstelling (waarbij dan moet worden gekeken naar de vier in paragraaf 3 genoemde elementen van het Hof van Justitie) is sprake van een erkende organisatie. Dat nationaal kader volstaat mijns inziens alleen indien op basis van de gestelde voorwaarden helder is dat het niet anders kan zijn dan dat *alle* instellingen en organisaties die onder dat wettelijke kader vallen de doelstelling van de vrijstelling nastreven. Alleen dan kan mijns inziens namelijk worden gezegd dat Nederland – via dat wettelijk kader – invulling heeft gegeven aan de eis van erkenning. Dit had de rechtbank Noord-Nederland mijns inziens moeten onderzoeken. Daarbij betwijfel ik of een dergelijk wettelijk of bestuursrechtelijk kader, als het al aanwezig is, voor de hospices wel volstaat nu bijvoorbeeld het ene hospice kennelijk bekostigd wordt en het andere niet en het wettelijke kader op dat punt dus lijkt te verschillen. <sup>53</sup> Het voert buiten het bestek van deze bijdrage om deze exercitie voor elk type instelling uit te voeren nu dit een specialistische kennis van allerlei wet- en regelgeving vereist evenals die van de aard van de instellingen in het nationale speelveld. Daar waar de Nederlandse wet- of regelgever verwijst naar andere nationale wetgeving maak ik die exercitie in deze bijdrage wel.

Naar mijn mening zijn er nog twee andere punten waarop de vrijstelling niet in lijn is met de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Het eerste punt betreft de toepassing van de Verigen-doctrine in het kader van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968. Volgens het arrest Verigen <sup>54</sup> kan een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel van een procedé worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging indien het procedé als geheel een therapeutisch doel heeft. De staatssecretaris verklaart de leer uit dit arrest, in navolging van de Hoge Raad, <sup>55</sup> van toepassing op de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968, waardoor het in Nederland mogelijk is deze doctrine toe te passen binnen deze vrijstelling ook door andere dan (para)medische beroepsbeoefenaars. <sup>56</sup> Uit het arrest E volgt dat het verrichten van werkzaamheden voor erkende organisaties onvoldoende is om de vrijstelling toe te passen. Men dient zelf een erkende organisatie te zijn. <sup>57</sup> Europeesrechtelijk is toepassing van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn dus niet mogelijk zonder eigen erkenning.

Het tweede punt betreft de eis gesteld voor commerciële organisaties dat aan de instelling een BIG-gediplomeerde verpleegkundige moet zijn verbonden. Uit de zaken L.u.P. en Copy Gene volgt dat dit juist een voorwaarde is waarmee rekening moet worden gehouden bij de aard van de dienstverrichting. Het is geen onderdeel van de erkenningseis. Anders dan bij art. 132 eerste lid onderdeel c Btw-richtlijn waarbinnen lidstaten de bevoegdheid hebben om beroepsgroepen te omschrijven waarvoor de vrijstelling geldt, geldt dit niet voor art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn. De enige beoordelingsbevoegdheid die de lidstaten toekomt is die van de erkenning. Nederland mag naar mijn mening winstbeogende instellingen buiten de vrijstelling houden. Worden zij echter binnen het bereik van de vrijstelling gebracht, dan mogen geen additionele voorwaarden gesteld worden aan de aard van de dienstverlening. Naar mijn mening valt de additionele voorwaarde ook niet te rechtvaardigen door het feit dat het om een goedkeuring gaat wanneer diezelfde voorwaarde niet aan niet-commerciële organisaties wordt gesteld en geen verband houdt met het al dan niet beogen van winst. Dat zou neerkomen op het in de praktijk verschillend behandelen van private instellingen. Dat de vrijstelling niet geldt voor commerciële laboratoria, omdat als eis wordt gesteld dat sprake is van hulpbehoevende personen die zijn opgenomen in de inrichting ontmoet naar mijn mening geen bezwaar. Hoewel ook laboratoria onder de vrijstelling kunnen vallen, <sup>58</sup> mag Nederland een onderscheid maken tussen winstbeogende en niet-winstbeogende laboratoria op grond van art. 133 onderdeel a Btw-richtlijn en de goedkeuring beperken tot commerciële verpleeg- en zorginrichtingen. Naar mijn mening zijn de prestaties van laboratoria en verpleeg- en zorginrichtingen ook niet soortgelijk. Als er binnen diensten van een verpleeg- en zorginrichting al medische analyses plaatsvinden in een laboratorium, dan zal dit opgaan in de medische zorg die verleend wordt binnen de inrichting. Het neutraliteitsbeginsel dwingt mijns inziens daardoor niet tot een gelijke behandeling van commerciële verpleeg- en zorginrichtingen enerzijds en commerciële laboratoria anderzijds.

Anders dan art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 stelt art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn niet het vereiste dat de diensten moeten worden verricht aan in een inrichting opgenomen personen. De vrijstelling uit de Btw-richtlijn is dus ruimer van opzet. Desalniettemin wordt via art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 geregeld dat diensten van deze instellingen die niet voldoen aan de voorwaarden van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 alsnog zijn vrijgesteld (zie bijlage B post b.9, en b.13 Uitvoeringsbesluit OB 1968). De leveringen en diensten die op basis van deze posten zijn vrijgesteld, zullen over het algemeen onder art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn vallen. De posten bevatten geen specifieke voorwaarden voor erkenning. Wat daarvan de consequenties zijn in het licht van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn is reeds besproken in deze paragraaf.

## 4.3 Sociaal-culturele vrijstelling

### 4.3.1 Inleiding

In de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 is uitvoering gegeven aan de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b (ziekenhuiszorg), onderdeel g (maatschappelijk werk en sociale zekerheid), onderdeel h (bescherming kinderen en jeugd) en onderdeel n (culturele vrijstelling) Btw-richtlijn. In deze paragraaf bespreek ik de implementatie van art. 132 eerste lid onderdeel g en n Btw-richtlijn in art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968. De implementatie van art. 132 eerste lid onderdeel b, Btw-richtlijn in art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 besprak ik reeds in paragraaf 4.2. De

implementatie van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn in art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 bespreek ik in paragraaf 4.4. De vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdeel g en n Btw-richtlijn bespreek ik in twee afzonderlijke subparagrafen nu het gaat om twee vrijstellingen met een verschillend doel.

### 4.3.2 Maatschappelijk werk en sociale zekerheid

Het doel van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn is om bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de particulieren die er recht op hebben door die diensten op het gebied van btw gunstiger te behandelen. <sup>59</sup> Gelet op de vergelijkbare doelstelling als die van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn verbaast het niet dat het Hof van Justitie dezelfde elementen van belang acht.

De vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB geldt voor:

1. instellingen die genoemd zijn in bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968;
2. niet in bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 genoemde instellingen die op verzoek door de inspecteur zijn erkend als instelling van sociale of culturele aard.

Net als bij de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 staat in bijlage B een aantal typen organisaties genoemd die onder de vrijstelling vallen. Net als bij de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 vraag ik mij af of dit in lijn is met de jurisprudentie over erkenning van het Hof van Justitie, zoals besproken in paragraaf 3, nu die uit lijkt te gaan van een erkenning op organisatieniveau. Naar mijn mening geldt overigens, net als bij de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn dat, hoewel bejaardenhuizen volgens de tekst van art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn geen erkenning lijken te behoeven, het wel voor de hand ligt dat een systematische interpretatie van de regelgeving met zich brengt dat dit wel een vereiste is. Is dat niet zo dan vallen bejaardenhuizen ook zonder erkenning onder de vrijstelling (in Nederland vallen de verpleging en verzorging van mensen in bejaardenhuizen onder art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 <sup>60</sup> ).

Bij een aantal van de genoemde organisaties en instellingen in bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 wordt verwezen naar andere wetgeving. Uit de hiervoor in paragraaf 3 besproken jurisprudentie volgt dat het bestaan van andere (niet-fiscale) wet- en regelgeving een element is om rekening mee te houden bij de erkenning. Ook volgt uit die jurisprudentie dat een fiscale toets tegen de achtergrond van de doelstellingen van de vrijstelling noodzakelijk is. Het bestaan van en/of erkenning uit hoofde van deze wetgeving als zodanig brengt dus op zichzelf niet met zich dat sprake is van een erkenning in de zin van de btw. Verwijzingen naar wetgeving betreffen: art. 1.1 Jeudgwet (aanbieders van preventie <sup>61</sup> en jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen <sup>62</sup> ), Wet Maatschappelijke ondersteuning (Wmo) (club- en buurthuiswerk <sup>63</sup> ), Wet op het primair onderwijs (Wpo), Wet op het voortgezet onderwijs (Wvo) en Wet op de expertisecentra (WEC) (samenwerkingsverbanden passend onderwijs <sup>64</sup> en instellingen die schoolbegeleiding verzorgen <sup>65</sup> ), Zorgverzekeringswet en beleidsregels ingevolge de Wet marktordening gezondheidszorg (samenwerkingsverbanden ketenzorg <sup>66</sup> ) en Participatiewet (gemeenten en door gemeenten aangewezen rechtspersonen <sup>67</sup> ). De posten b.15, sub a en b.30 van bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 (aanbieders van preventie en jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen) zijn gebaseerd op art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn en bespreek ik daarom in paragraaf 4.4.

#### Werkzaamheden Participatiewet

Voor de diensten genoemd in post b.25 van bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 (werkzaamheden op grond van de Participatiewet) geldt naar mijn mening dat voldaan is aan de eis van erkenning, zoals die is uitgelegd in de jurisprudentie van het Hof van Justitie (zie paragraaf 3). Gemeenten hoeven als publiekrechtelijk lichaam niet te worden erkend, zo volgt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie, maar ook het doel en de tekst van de vrijstelling van art. 132 eerste lid

onderdeel g Btw-richtlijn zijn van belang (zie paragraaf 3). De gemeente kan ook aanbieders aanwijzen die taken van haar overnemen en een deel van de Participatiewet uitvoeren. Daarmee contracteert de gemeente deze aanbieders op individueel niveau en betaalt zij deze aanbieders vanuit de middelen die zij vanuit de Rijksoverheid ontvangt voor de uitvoering van de Participatiewet of de uit die wet voortvloeiende eigen bijdrage die mensen moeten betalen voor wie diensten worden verricht. De gemeente kan op die manier als opdrachtgever waarborgen dat in het algemeen belang wordt gehandeld en ook heeft zij de te maken kosten in eigen hand. Daarnaast zullen gemeenten en door gemeenten aangewezen personen op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken wanneer zij op basis van hetzelfde wettelijke kader dezelfde diensten verrichten. Door in bijlage B post b.25 te verwijzen naar de Participatiewet die de genoemde waarborgen en regels kent geeft de Staatssecretaris van Financiën ook fiscaal te kennen de organisaties die deze werkzaamheden onder deze voorwaarden uitvoeren te erkennen voor toepassing van de vrijstelling.

#### Samenwerkingsverbanden passend onderwijs

Ook de samenwerkingsverbanden passend onderwijs als bedoeld in [art. 18a Wpo](#) en art. 2.47 Wvo en post b.17 en b.18 van bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 voldoen mijns inziens aan de erkenningseis zoals die volgt uit de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie. Deze samenwerkingsverbanden worden bekostigd door de overheid ([art. 69 Wpo](#) en art. 5.1 Wvo). Ook bestaan de samenwerkingsverbanden uit scholen die gereguleerd worden door de Wpo en Wvo zowel op de inhoud van het onderwijs als de daarmee te bereiken doelstellingen (zie verder paragraaf 4.5 over de onderwijsvrijstelling), [68](#) waardoor het handelen in het algemeen belang mijns inziens wordt gewaarborgd. Die waarborg volgt ook uit de taakomschrijving van de samenwerkingsverbanden (vaststellen ondersteuningsplan, verdelen en toewijzen van ondersteuningsmiddelen en -voorzieningen, beoordelen of leerlingen toelaatbaar zijn tot specifiek onderwijs (bijvoorbeeld speciaal basisonderwijs of leerwegondersteunend onderwijs) en het adviseren over de ondersteuningsbehoefte van een leerling), de aan het ondersteuningsplan te stellen eisen ([art. 18a achtste lid Wpo](#) en art. 2.47 negende lid Wvo), het bereiken van overeenstemming over het ondersteuningsplan met college van B&W en het samenwerkingsverband primair of voortgezet onderwijs uit die regio (afhankelijk wat van toepassing is) ([art. 18a negende lid Wpo](#) en art. 2.47 tiende lid Wvo) en de toezending van het plan aan de Inspectie van het Onderwijs ([art. 18a tiende lid Wpo](#) en art. 2.47 elfde lid Wvo). Bij taakverwaarlozing kan de minister tevens ingrijpen ([art. 154 Wpo](#) en art. 2.49 Wvo). De samenwerkingsverbanden worden zelf dus ook in behoorlijke mate gereguleerd en daarnaast houdt ook de onderwijsinspectie toezicht (art. 15a e.v. Wet op het onderwijstoezicht), waardoor het handelen in het algemene belang kan worden gewaarborgd.

#### Samenwerkingsverbanden eerstelijns zorg en geboortezorg

Naar mijn mening is ook bij samenwerkingsverbanden eerstelijnszorg en geboortezorg voldaan aan de erkenningseis zoals ingevuld door het Hof van Justitie. Allereerst volgt uit de tekst van post b.20 bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 reeds dat sprake moet zijn van bekostiging vanuit de Zorgverzekeringswet. Daarnaast worden via de beleidsregel huisartsenzorg en multidisciplinaire zorg [69](#) en de beleidsregel verloskunde [70](#) regels gesteld ten aanzien van het doel van de samenwerkingsverbanden en ten aanzien van de samenwerkingsverbanden eerstelijnszorg ook de verplichtingen van het samenwerkingsverband en wat wel en niet onder de bekostigde zorg valt. Op die manier wordt naar mijn mening gewaarborgd dat wordt gehandeld in het algemeen belang.

#### Club- en buurthuiswerk en schoolbegeleidingsdiensten

Naar mijn mening ligt dit anders voor de instellingen die club- en buurthuiswerk doen. Uit het wettelijk kader van de Wmo valt niet af te leiden dat wordt voldaan aan de eis van erkenning zoals die volgt uit de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie. In het bijzonder blijkt hieruit niet dat de gemeente met deze instellingen op individueel niveau contracteert of ze certificeert of erkent, onder deze wetgeving daarop toezicht houdt (om te verzekeren dat zij handelen in het algemeen belang) of dat zij bekostigd worden uit het socialezekerheidsstelsel (toch lijkt dit laatste

wel aannemelijk omdat het gaat om een zogenaamde algemene voorziening [71](#) binnen de Wmo en in art. 8.7 Wmo staat dat het college van B&W algemene voorzieningen treft [72](#) ). Noch blijkt uit de Wmo dat sprake is van bepaalde vastgestelde prijzen of een vereist prijs-kwaliteitsniveau. Datzelfde lot geldt mijns inziens voor schoolbegeleidingsdiensten. Hier is naar mijn mening ook niet voldaan aan de invulling van de eis van erkenning zoals bedoeld in de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Uit de verwijzing naar [art. 185 Wpo](#), art. 2.46 Wvo en [art. 164 WEC](#) volgt dat het gaat om schoolbegeleidingsdiensten bestaande uit ondersteuning bij het onderwijs aan zieke leerlingen. Deze diensten zijn weliswaar bekostigd door het Rijk op basis van de onderwijswetgeving, maar verder niet gereguleerd op basis van (onderwijs)wetgeving. Weliswaar wordt gedefinieerd in de wetgeving wat een schoolbegeleidingsdienst is, maar dat ziet op de aard van de dienst en niet op de persoon van de dienstverrichter – waarvoor de erkenningseis geldt. De aard van de dienst is niet bepalend voor de erkenning (wel voor de vrijstelling). Het lijkt erop dat de kwaliteit van dienstverlening wordt gewaarborgd doordat de instelling voor schoolbegeleiding wordt ingeschakeld door het bevoegd gezag ([art. 184 Wpo](#) en [art. 163 WEC](#) [73](#) ). Uit de in paragraaf 3 besproken zaak-Zimmermann blijkt echter dat een dergelijke erkenning via een ander (zie ook paragraaf 4.5 over onderwijs) niet mogelijk is. De enkele omstandigheid dat sprake is van bekostiging op basis van de onderwijswetgeving is mijns inziens niet voldoende om aan de erkenningseis te voldoen. Het criterium moet worden gezien als indicatie dat wordt gehandeld in het algemeen belang, maar is naar mijn mening op zichzelf niet voldoende om te constateren dat op het niveau van de instelling ook daadwerkelijk gehandeld wordt in het algemeen belang, met name nu dat – in dit geval – wordt gewaarborgd via de inschakeling van de instelling door het bevoegd gezag en niet door de overheid.

### Individuele erkenning

Valt een instelling niet onder bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 dan kan een individuele erkenning worden verkregen. Hoewel het verkrijgen van een individuele erkenning in lijn is met de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie, vindt deze erkenning niet plaats tegen de achtergrond van de doelstelling van de vrijstelling en wordt evenmin rekening gehouden met de door het Hof van Justitie als relevant bestempelde elementen. Uit art. 7 tweede, derde en zesde lid Uitvoeringsbesluit OB 1968 volgt namelijk dat er drie voorwaarden gelden voor erkenning: 1) er is sprake van leveringen en diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, sociale zekerheid en de bescherming van kinderen en jongeren, 2) er wordt geen winst beoogd en 3) er treedt geen verstoring van de concurrentieverhouding op. De twee laatste voorwaarden zijn gebaseerd op art. 133 onderdeel a respectievelijk d Btw-richtlijn. De eerste voorwaarde ziet op de aard van de dienst, terwijl de erkenning ziet op de persoon van de dienstverrichter. Daarmee is de erkenning op grond van art. 7 Uitvoeringsbesluit OB 1968 naar mijn mening geen erkenning als bedoeld door het Hof van Justitie.

### Instellingen ter bestrijding hart- en vaatziekten

Ook op een ander punt is de vrijstelling naar mijn mening discutabel. Op grond van bijlage B post b.32 Uitvoeringsbesluit OB 1968 zijn vrijgesteld: 'Instellingen ter bestrijding van hart- en vaatziekten voor zover het reanimatieonderwijs betreft, die daarvoor via convenanten nauw samenwerken met de Nederlandse Hartstichting.' Naar mijn mening brengt het neutraliteitsbeginsel met zich dat als een andere partij soortgelijke dienstverlening aanbiedt, maar dat niet doet in samenwerking met de Nederlandse Hartstichting, deze diensten ook onder de vrijstelling moeten kunnen vallen. Deze vrijstelling stelt immers geen erkenningseisen aan de partij die wel samenwerkt met de Nederlandse Hartstichting, zodat een erkenningstoets ook niet aan een andere partij kan worden opgelegd.

### Verblijfshulp, huishoudelijke hulp, wmo-zorg en dagbesteding

Ten slotte is in art. 11 eerste lid onderdeel g ten tweede tot en met ten vierde uitwerking gegeven aan de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn. Op grond van art. 11 eerste lid, onderdeel g ten tweede Wet OB 1968 geldt een vrijstelling voor de (verblijfs)zorg als bedoeld in [art. 3.1.1 eerste lid onderdeel a tot en met c Wet langdurige zorg \(WLZ\)](#) en huishoudelijke hulp, voor zover die zorg niet gepaard gaat met verblijf in een instelling, die plaatsvindt aan personen die

een indicatie hebben onder de Wlz. Wat opvalt aan deze vrijstelling is dat zowel de aard van de diensten als de hoedanigheid van de afnemer wordt omschreven onder verwijzing naar de Wlz, maar dat er geen eisen worden gesteld aan de instelling die deze diensten verricht. Daarmee ontbreekt een erkenningseis, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie in de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Weliswaar is in de Wlz sprake van een zekere mate van regulering van de Wlz-uitvoerder. Deze is verantwoordelijk voor de uitvoering van de wet, maar contracteert daarvoor met zorgaanbieders (zie [art. 4.2.2 Wlz](#)). Het zijn dus niet de diensten van de Wlz-uitvoerder, maar die van de zorgaanbieder (instellingen of natuurlijke personen die beroepsmatig zorg verlenen) die zijn vrijgesteld op grond van art. 11 eerste lid onderdeel g ten tweede Wet OB 1968. Hetzelfde geldt voor de vrijstelling als bedoeld in art. 11 eerste lid onderdeel g ten derde Wet OB 1968. Op grond van deze bepaling geldt een vrijstelling voor diensten die deel uitmaken van een voorziening ter ondersteuning van de zelfredzaamheid en participatie van personen met een beperking of met chronische psychische of psychosociale problemen als bedoeld in de Wmo, indien deze diensten worden verricht aan personen van wie vaststaat dat zij ingevolge de Wmo op die diensten zijn aangewezen. Ook hier worden geen eisen gesteld aan de persoon van de dienstverrichter. Ook bij art. 11 eerste lid onderdeel g ten vierde Wet OB 1968 is dit het geval. Op grond hiervan geldt een vrijstelling voor dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang verricht aan personen voor wie de ondernemer een schriftelijke overeenkomst heeft gesloten met een instelling als bedoeld in [art. 1.1.1 Wlz](#) of een aanbieder als bedoeld in art. 1.1.1 Wmo of personen met wie de ondernemer een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten en die beschikken over een persoonsgebonden budget. In deze bepaling wordt de aard van de dienst omschreven en worden voorwaarden ten aanzien van de afnemer gesteld aan wie de dienst onder de vrijstelling kan worden verricht, maar worden verder geen eisen gesteld aan de persoon van de dienstverrichter. Of de instelling of aanbieder met wie een overeenkomst is gesloten als bedoeld in art. 11 eerste lid onderdeel g ten vierde onder a Wet OB 1968 een erkende instelling is, is niet relevant. Het zijn immers de diensten van de ondernemer die met die instelling of aanbieder een overeenkomst heeft gesloten die zijn vrijgesteld. Zoals al enkele malen besproken, kan een reeds erkende instelling niet een andere persoon als 'onderaannemer' aanwijzen, waarbij die laatstgenoemde dan onder de vlag van de erkenning van eerstgenoemde als erkende instelling prestaties onder de vrijstelling kan verrichten.

### 4.3.3 Culturele vrijstelling

In de jurisprudentie over de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn heeft het Hof van Justitie niet aangegeven wat het doel ervan is. Wel volgt naar mijn mening uit de plaats van de vrijstelling in art. 132 Btw-richtlijn en de titel van het hoofdstuk waarin deze staat ('Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang'), dat sprake moet zijn van activiteiten in het algemeen belang. Daarnaast volgt uit de zaak-British Film Institute <sup>74</sup> dat lidstaten een beoordelingsbevoegdheid hebben inzake het bepalen welke diensten zijn vrijgesteld, omdat culturele tradities en het regionale erfgoed binnen de EU en zelfs binnen de lidstaat zeer uitlopend kunnen zijn. Ik kan me dan ook goed voorstellen dat het Hof van Justitie tot het oordeel zou komen dat het doel van de vrijstelling is om dit type diensten, waarbij culturele tradities en regionaal erfgoed wordt beschermd en bevorderd, goedkoper aan te kunnen bieden en daarmee de toegankelijkheid voor het publiek te bevorderen. Daarbij zou dan bij de erkenning van belang moeten zijn of wordt gehandeld in het algemeen belang, of er een wettelijk kader is waarbinnen dergelijke diensten worden verricht en of dergelijke diensten bijvoorbeeld gesubsidieerd worden.

In Nederland is de culturele vrijstelling vormgegeven in art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 jo. art. 7 en bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968. Ook bij de culturele vrijstelling geldt dat een vrijstelling kan gelden indien een organisatie genoemd is in bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968 of – als dat niet het geval is – een individuele erkenning wordt verkregen op grond van art. 7 Uitvoeringsbesluit OB 1968. Voor wat betreft de culturele vrijstelling noemt bijlage B opnieuw slechts bepaalde organisaties (zonder verwijzing naar andere wet- of regelgeving), zoals amateurtoneelverenigingen, amateurmuziekverenigingen en carnavalsverenigingen. Ook hier geldt, net als bij de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c en de sociale vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 dat een individuele erkenning langs de lijnen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie zoals uiteengezet in paragraaf 3 ontbreekt. Daarmee lijkt ook de culturele vrijstelling in Nederland te ruim geïmplementeerd.

In geval van een erkenning op grond van art. 7 Uitvoeringsbesluit OB 1968 is wel sprake van een individuele erkenning. Deze erkenning geldt onder de voorwaarden dat: 1) er is sprake van diensten van culturele aard, 2) er wordt geen winst beoogd en 3) er treedt geen verstoring van de concurrentieverhouding op. Net als hiervoor in paragraaf 4.3.2 besproken, zijn de laatste twee voorwaarden een implementatie van art. 133 onderdelen a en d Btw-richtlijn, terwijl de eerste voorwaarde ziet op de aard van de dienst. Dit is niet in lijn met de invulling van de erkenning zoals het Hof van Justitie die voor ogen heeft. Ook hier is de implementatie naar mijn mening dus niet juist.

## 4.4 Jeugdwerk en kinderopvang

Over het doel van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn is ook niets te vinden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Naar mijn mening moet uit de overlap en het raakvlak met de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn worden afgeleid (zoals die ook blijkt uit het arrest Kinderopvang Enschede <sup>75</sup>) dat de doelstelling is om bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en dus toegankelijker te maken.

### Jeugdwerk

De vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn is in Nederland opgenomen in art. 11 eerste lid onderdelen d, f en w Wet OB 1968. Art. 11 eerste lid onderdeel d Wet OB 1968 kent een vrijstelling voor: 'de diensten aan de jeugd en de jeugdleiders door organisaties voor het algemene jeugdwerk die door de overheid als zodanig zijn erkend'. Wat opvalt aan de vrijstelling is dat hoewel wordt gesproken van erkenning, deze eis niet verder is uitgewerkt in de Wet OB 1968 of lagere regelgeving. Ook in de jurisprudentie is de invulling van deze eis niet aan bod gekomen. Ik heb ook nergens kunnen vinden wat de achtergrond van deze erkenning is en hoe de erkenning moet plaatsvinden. Daardoor is het niet mogelijk om te beoordelen of de Nederlandse invulling van deze erkenningseis in lijn is met de jurisprudentie van het Hof van Justitie zoals ik die heb besproken in paragraaf 3. Naar mijn mening moet, nu de erkenning expliciet wordt benoemd in art. 11 eerste lid onderdeel d Wet OB 1968, maar niet nader is ingevuld in de Nederlandse regelgeving of jurisprudentie, de eis richtlijnconform worden uitgelegd. Dat betekent dat de eis moet worden uitgelegd tegen de achtergrond van de doelstelling van de vrijstelling, waarbij gekeken moet worden naar de vier in paragraaf 3 door het Hof van Justitie benoemde elementen.

### *Preventie en jeugdhulp*

Via art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 jo. art. 7 en bijlage B past b. 15 sub a en b 30 Uitvoeringsbesluit OB 1968 zijn ook de leveringen en diensten van aanbieders van preventie en jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen vrijgesteld. Naar mijn mening kan de Jeugdwet dienen als erkenning in de zin van de Btw-richtlijn. Naast dat aanbieders van preventie, jeugdhulpaanbieders en gecertificeerde instellingen qua regelgeving onder de Jeugdwet vallen, is sprake van bekostiging via de gemeente (hoofdstuk 8 van de Jeugdwet), toezicht (hoofdstuk 9 Jeugdwet) door de gemeente – waardoor naar mijn mening een handelen in het algemeen belang wordt gewaarborgd –, een aanwijzing door de Minister van Justitie en Veiligheid (art. 3.4 Jeugdwet of het uitvoeren van diensten onder verantwoordelijkheid van het college van B&W (art. 1.1 definitie jeugdhulpverlening) – waardoor een instelling op individuele basis wordt gecertificeerd of gecontracteerd –, en geeft art. 2.11 Jeugdwet de gemeente de mogelijkheid regels te stellen ter waarborging van de prijs-kwaliteitverhouding. Ook natuurlijke personen kunnen als dienstverlener onder de Jeugdwet vallen. Naar mijn mening wordt de hiervoor in paragraaf 3 besproken beperkte uitleg, waardoor een natuurlijk persoon niet als instelling zou kunnen worden erkend onder de vrijstelling, niet gerechtvaardigd door de tekst van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn (anders dan de tekst van art. 132 eerste lid onderdeel b Btw-richtlijn, zie hiervoor paragraaf 3 onder kopje neutraliteitsbeginsel). De vrijstelling kan dus ook gelden voor natuurlijke personen.

### *Kinderopvang*

Op grond van art. 11 eerste lid onderdeel w Wet OB 1968 geldt een vrijstelling voor opvang van kinderen in kinderopvang of gastouderopvang als bedoeld in art. 1.1 van de Wet kinderopvang. Het gaat dan om kinderopvang in een geregistreerd kindcentrum of gastouderopvang door tussenkomst van een overeenkomstig de wet geregistreerd gastouderbureau. Ook moet worden voldaan aan de eisen die die wet stelt. Naar aanleiding van het arrest Kinderopvang Enschede heeft de staatssecretaris een besluit genomen waaruit volgt dat bemiddeling bij gastouderopvang door geregistreerde kindercentra en geregistreerde gastouderbureaus, die naast het verrichten van de daadwerkelijke kinderopvang ook bemiddelingsdiensten verrichten, ook onder de vrijstelling kan vallen. <sup>76</sup> In de vrijstelling valt een vorm van erkenning te lezen omdat sprake moet zijn van geregistreerde kindcentra en gastouderopvang. Naar mijn mening kan de Wet kinderopvang als basis dienen voor de erkenning als bedoeld in de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Naast het van toepassing zijnde wettelijke kader voor kindcentra en gastouderopvang is sprake van een vergaande mate van toezicht door het college van B&W, die ook een onderzoek moet verrichten – ([art. 1.45](#), [1.46](#), [1.61](#), [1.65](#), [1.66](#) en [1.72 Wet kinderopvang](#)) waardoor mijns inziens wordt gewaarborgd dat in het algemeen belang wordt gehandeld (dit blijkt ook uit de eis dat er verantwoorde kinderopvang moet worden geboden ([art. 1.49 Wet kinderopvang](#)) hetgeen overeenstemt met de reikwijdte van de vrijstelling die ziet op bescherming van jeugd en jongeren) –, en wordt door de ouders alleen kinderopvangtoeslag ontvangen – en is dus sprake van financiering vanuit de overheid – indien sprake is van een geregistreerd kindcentrum of gastouderopvang ([art. 1.5 Wet kinderopvang](#)). De erkenningseis in de vrijstelling voor opvang van kinderen lijkt mijns inziens in Nederland dus juist te zijn geïmplementeerd.

## 4.5 Onderwijs

De vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel i Btw-richtlijn heeft als doel onderwijsdiensten op btw-gebied gunstiger te behandelen, met het oogmerk de toegang tot deze diensten te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken diensten aan btw werden onderworpen. <sup>77</sup> Ook vermeldt het Hof van Justitie in de zaak-A&G Fahrschul-Akademie dat de wetgever met het begrip ‘onderwijs’ een bepaald soort onderwijs heeft willen aanduiden dat alle lidstaten gemeen hebben, ongeacht de kenmerken van het nationaal stelsel. Volgens het Hof van Justitie dient daarom onder het begrip ‘school- of universitair onderwijs’ te worden verstaan: ‘een geïntegreerd stelsel van overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen, alsmede naar de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden door de leerlingen en studenten naarmate zij vorderen en zich specialiseren binnen de verschillende niveaus van dit stelsel.’ <sup>78</sup>

De Nederlandse onderwijsvrijstelling is opgenomen in art. 11 eerste lid onderdeel o Wet OB 1968. Binnen de onderwijsvrijstelling wordt onderscheid gemaakt tussen wettelijk geregeld onderwijs (art. 11 eerste lid onderdeel o onder 1 Wet OB 1968) en bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen onderwijs (art. 11 eerste lid onderdeel o onder 2 Wet OB 1968).

### *Wettelijk geregeld onderwijs*

Onder het wettelijk geregeld onderwijs als bedoeld in art. 11 eerste lid onderdeel o onder 1 Wet OB 1968 valt:

- a) het bekostigd onderwijs, waaronder het (speciaal) basisonderwijs, het (speciaal) voortgezet onderwijs, het mbo, instellingen die vallen onder de Wet Educatie en beroepsonderwijs (hierna: WEB), het hbo en de universiteiten;
- b) het niet bekostigd onderwijs als bedoeld in art. 56 Wvo, art. 1.4 en 1.4a.1 WEB en [art. 1.2 onderdeel b Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek](#) (hierna: [WHW](#)). Het gaat hier bijvoorbeeld om het LOI, NTI en particuliere scholen voor voortgezet onderwijs. Zij zijn gelijkgesteld als de onderwijsinstellingen als bedoeld onder a) om diploma's uit te reiken;
- c) particuliere instellingen die bij of krachtens de WEB een erkenning hebben gekregen. Het gaat hier om onderwijs gericht op het afleggen van een staatsexamen als bedoeld in art. 2.72 Wvo of een eindexamen voortgezet onderwijs als bedoeld in



art. 2.51 tweede lid Wvo;

d) onderwijs dat is onderworpen aan een ander toezicht dan door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast, bijvoorbeeld defensieonderwijs of onderwijs in de vorm van stages voor artsen in opleiding. 79

Naar mijn mening is ten aanzien van de onder a) genoemde onderwijsinstellingen voldaan aan de erkenningseis zoals ingevuld door het Hof van Justitie in de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Deze onderwijsinstellingen zijn in vergaande mate gereguleerd via diverse onderwijswetten (Wpo, Wvo, WEB en WHW), zowel qua inhoud als vormgeving van het onderwijs. Hierdoor en door het gehouden toezicht is gewaarborgd dat wordt gehandeld in het algemeen belang. Tevens is sprake van bekostiging door het Rijk. De onderwijsinstellingen die vallen onder b) en c) voldoen naar mijn mening ook aan de erkenningseis zoals ingevuld door het Hof van Justitie, omdat zij gelijkwaardig onderwijs aanbieden als de instellingen onder a) en zij onder een vergelijkbaar wettelijk kader vallen. Dat geen sprake is van bekostiging vanuit het socialezekerheidsstelsel of andere Rijksvoorziening is mijns inziens niet doorslaggevend. Het is slechts een van de relevante elementen die door het Hof van Justitie is geformuleerd. Het doel van de erkenning lijkt te zijn dat gewaarborgd is dat de instelling handelt in het algemeen belang. Als dat reeds voldoende is gewaarborgd, dan is naar mijn mening het antwoord op de vraag of sprake is van bekostiging ondergeschikt (zie ook het in paragraaf 3 besproken arrest Happy Education). Ook winstbeogende instellingen kunnen onder de vrijstelling vallen, terwijl in geval van bekostiging over het algemeen geen sprake zal zijn van het behalen van winst. Daarnaast is volgens het Hof van Justitie ook relevant of belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten. Deze omstandigheid doet zich in de onder b) en c) genoemde gevallen voor. 80 Voor het onder d) genoemde defensieonderwijs geldt eveneens een wettelijk kader op grond van de Wet tot regeling van het militair onderwijs bij de landmacht 81 dat vergelijkbaar is met dat van instellingen als bedoeld onder a) en voorschriften bevat ten aanzien van de inhoud en vormgeving van het onderwijs en is sprake van bekostiging (art. 10 van die wet). Ook is sprake van toezicht, in dit geval door de Minister van Defensie. Datzelfde beeld zien we bij opleidingen voor artsen in opleiding tot geneeskundig specialist. Regelgeving voor de opleidingen is te vinden in het CGS-kaderbesluit op basis waarvan zowel voorwaarden aan de inhoud als vormgeving van de opleiding worden gesteld. Ook is sprake van toezicht, in dit geval door de Minister van VWS. Voor het geven van de opleiding ontvangen de erkende instellingen een beschikbaarheidsbijdrage uitgewerkt in de beleidsregel beschikbaarheidsbijdrage BR/REG-23136a. Ook het onder d) genoemde onderwijs voldoet, in ieder geval in de door de staatssecretaris genoemde gevallen, naar mijn mening derhalve aan de erkenningseis zoals ingevuld door het Hof van Justitie.

#### *Aangewezen onderwijs*

De tweede categorie is nader uitgewerkt in art. 8 Uitvoeringsbesluit OB 1968 en omvat:

1. Beroepsopleidingen verzorgd door instellingen opgenomen in het instellingenregister beroepsonderwijs en door natuurlijke personen opgenomen in het docentenregister onderwijs.
2. Beroepsopleidingen verzorgd door uit de openbare kassen bekostigde instellingen dat is vrijgesteld op grond van art. 11 eerste lid onderdeel o onder 1 Wet OB 1968.
3. Algemeen vormend onderwijs ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op grond van art. 11 eerste lid onderdeel o onder 1 Wet OB 1968, bijvoorbeeld contractonderwijs, taalonderwijs, of zelfstandige leerkrachten die door onderwijsinstellingen worden ingeschakeld.
4. Onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar.
5. Bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verstrekt in het kader van het onderwijs als bedoeld in art. 11 eerste lid onderdeel o Wet OB 1968.

Het afnemen van examens is op grond van art. 8 tweede lid Uitvoeringsbesluit OB 1968 vrijgesteld.

Voor wat betreft de onder 1 genoemde categorie geldt een vorm van erkenning. De registratie in het instellingenregister of het docentenregister bij het CRKBO omvat een kwaliteitscontrole. <sup>82</sup> Hoewel op individueel niveau een dergelijke controle wordt uitgeoefend, lijkt een toets op de kwaliteit niet in lijn met het doel van de erkenning zoals die volgt uit de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie. Een kwalitatief hoogwaardige dienst kan niet automatisch worden geacht te voldoen aan de met de vrijstelling beoogde doelen. In geval van de onder 2 genoemde instellingen geldt dat het hier gaat om instellingen die vallen onder art. 11 eerste lid onderdeel o onder 1 Wet OB 1968. Zoals hiervoor beschreven, voldoen deze instellingen aan de erkenningseis als bedoeld in de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Wordt algemeen vormend onderwijs gegeven door instellingen die wettelijke geregeld onderwijs verzorgen, dan is, zoals hiervoor besproken, sprake van een erkende instelling, ook voor de btw. Wordt algemeen vormend onderwijs verstrekt door andere instellingen, dan is geen sprake van erkenning. De eis dat het onderwijs is ontleend aan de openbare kassen houdt in dat het onderwijs inhoudelijk daaraan moet zijn ontleend. Aan het karakter van de instelling worden volgens de staatssecretaris geen eisen gesteld. <sup>83</sup> Ook aan instellingen die taalonderwijs geven, worden geen vereisten gesteld, zodat van een erkenning geen sprake is. Voor wat betreft zelfstandig docenten die onderwijs geven aan instellingen die wettelijk geregeld onderwijs verzorgen (vrijgesteld op grond van art. 8 eerste lid onderdeel b Uitvoeringsbesluit OB 1968 ook zonder CRKBO-registratie <sup>84</sup>), geldt dat zij, gelet op de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie, niet kunnen meeliften met de erkenning van de onderwijsinstelling waaraan zij lesgeven. Het feit dat zij worden ingeschakeld door een onderwijsinstelling die is erkend in de zin van de jurisprudentie van het Hof van Justitie betekent dus niet dat ook zij erkend zijn. Ook hier ontbreekt dus de vereiste erkenning. De onderwijsvrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel j Btw-richtlijn lijkt maar beperkt soelaas te bieden nu volgens het Hof van Justitie geen sprake is van privélessen die particulier door docenten worden gegeven in de situatie waarin de individuele docent door een onderwijsinstelling wordt ingeschakeld. <sup>85</sup> Vereist is dat de docent het onderwijs voor eigen rekening en verantwoordelijkheid verricht. Is dat laatste het geval, dan kan het onderwijs onder art. 132 eerste lid onderdeel j Btw-richtlijn vallen, waarvoor geen erkenning is vereist. <sup>86</sup>

Voor wat betreft onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar en bijlessen, tentamen- en examentrainingen kent art. 8 eerste lid Uitvoeringsbesluit OB 1968 eveneens geen voorwaarde van erkenning, hetgeen in strijd komt met de Btw-richtlijn die wel erkenning eist. Dat is alleen anders indien het onderwijs onder de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel j Btw-richtlijn kan vallen. Anders dan bij de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c en f Wet OB 1968 worden zelfs geen instellingen of organisaties genoemd, alleen activiteiten. Daarmee is sprake van een situatie die niet richtlijnconform is, vergelijkbaar met de situatie van de in paragraaf 3 besproken zaak-MDDP.

In zijn arrest van 17 september 2021 oordeelde de Hoge Raad dat de onderwijsvrijstelling voor examendiensten niet kon worden toegepast in de situatie van belanghebbende omdat zij geen erkende onderwijsinstelling is. <sup>87</sup> De Hoge Raad baseert dit op art. 11 eerste lid onderdeel o Wet OB 1968 gelezen in samenhang met art. 132 eerste lid onderdeel i, Btw-richtlijn. Van der Wulp is van mening dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat aan de eis van erkenning wordt voldaan indien de dienstverrichter zelf (ook) vrijgesteld wettelijk geregeld of aangewezen onderwijs verzorgt. Daarvoor vindt hij steun in de wetsgeschiedenis omdat volgens hem daaruit blijkt dat nauw met onderwijs samenhangende prestaties moeten worden verricht door in de vrijstelling genoemde ondernemers, inrichtingen of organisaties. Uit het cassatieberoepschrift blijkt ook dat de vraag of sprake is van 'nauw met onderwijs samenhangende prestaties' centraal staat. <sup>88</sup> Ik lees ook in het cassatieberoepschrift dat de vraag of sprake is van nauw samenhangende prestaties centraal staat en lees net als Van der Wulp in de wetsgeschiedenis dat de nauw met onderwijs samenhangende prestaties moeten worden verricht door een in de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel o Wet OB 1968 genoemde ondernemer, inrichting of organisatie. <sup>89</sup> De Hoge Raad zelf verwijst echter naar art. 11 eerste lid onderdeel o Wet OB 1968 als zodanig en stelt dat de eis van erkenning ook geldt voor diensten als bedoeld in art. 8 tweede lid Uitvoeringsbesluit OB 1968. Daarmee wekt de Hoge Raad de

suggestie dat de erkenningseis voor alle prestaties onder de onderwijsvrijstelling geldt. Tegelijkertijd zijn er vormen van onderwijs waarvoor (onder de huidige wetgeving) geen erkenning mogelijk is, namelijk die waarin sprake is van onderwijs in muziek, dans, drama et cetera. De door Van der Wulp geschetste beperkte uitleg van het arrest van de Hoge Raad lijkt me daarom het meest voor de hand liggend, hoewel deze mijns inziens niet zo helder uit het cassatieberoepschrift en het oordeel van de Hoge Raad volgt.

## 4.6 Voordrachten

Art. 11 eerste lid onderdeel p Wet OB 1968 kent een vrijstelling voor voordrachten. Deze voordrachten moeten worden gehouden of verricht vanwege publiekrechtelijke lichamen, stichtingen en verenigingen en moeten strekken tot bevordering van de wetenschap of algemene ontwikkeling. Er mag louter een kostendekkende vergoeding in rekening worden gebracht. Volgens advocaat-generaal Ettema valt ook de voordrachtenvrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel p Wet OB 1968 onder de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel n Btw-richtlijn. Volgens haar is sprake van een automatische erkenning indien wordt voldaan aan de vereisten, waarbij de beperking tot verenigingen en stichtingen volgens haar niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. <sup>90</sup>

Ik vraag me af of het geven van voordrachten in algemene zin kan worden gezien als cultuur. In bepaalde gevallen kan ik me voorstellen dat dat het geval is, bijvoorbeeld wanneer een auteur van een boek een voordracht geeft uit zijn boek. Ook kan de vrijstelling voor onderwijs als bedoeld in art. 132 eerste lid onderdeel i Btw-richtlijn in beeld komen, wanneer sprake is van een activiteit waarbij les wordt gegeven ten einde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen. Hierbij hoeven de activiteiten niet te leiden tot een examen ter verkrijging van een kwalificatie of waardoor een opleiding kan worden verkregen met het oog op het uitoefenen op een beroepsactiviteit. Activiteiten mogen niet een louter recreatief karakter hebben. <sup>91</sup> Het Hof van Justitie heeft echter ook geoordeeld dat de onderwijsvrijstelling niet geldt voor gespecialiseerd onderwijs dat op ad-hocbasis wordt gegeven, indien dit niet gelijkstaat aan de overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen, noch aan de verdieping en ontwikkeling van die kennis en vaardigheden. <sup>92</sup> Zowel zwemonderwijs <sup>93</sup> als rijonderricht <sup>94</sup> kon daarom volgens het Hof van Justitie niet onder de onderwijsvrijstelling vallen. Voor zover voordrachten voldoen aan deze vereisten kunnen zij onder de onderwijsvrijstelling vallen. Dat is naar mijn mening het geval indien het gaat om voordrachten die inhoudelijk vergelijkbaar zijn met lessen en colleges die op scholen en universiteiten worden gegeven. Voordrachten die niet onder de onderwijs- of culturele vrijstelling vallen, kunnen niet worden vrijgesteld. Voor zowel de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel i als n Btw-richtlijn geldt de eis van erkenning.

Aangezien uit de in paragraaf 3 besproken jurisprudentie volgt dat een erkenning op individueel niveau vereist is en deze erkenning de organisatie betreft en niet de aard van de dienst, kan mijns inziens de visie van Ettema dat sprake is van een automatische erkenning niet worden aanvaard en ontbreekt de benodigde erkenningseis in de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel p Wet OB 1968.

## 5. Gevolgen niet voldoen aan erkenningseis als bedoeld in jurisprudentie Hof van Justitie

Uit de in de voorgaande paragraaf verrichte analyse blijkt dat in de Nederlandse wet- en regelgeving niet op alle fronten juist uitwerking is gegeven aan de erkenningseis zoals die volgt uit de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In deze paragraaf onderzoek ik wat daarvan de gevolgen zijn. Daarbij maak ik onderscheid tussen drie situaties: 1) het ontbreken van de erkenningseis, 2) onjuiste invulling van een wel in wet- en regelgeving opgenomen erkenningseis en 3) overige punten waarop is geconstateerd dat de Nederlandse implementatie onjuist is. Zoals besproken in paragraaf 3 is een rechtstreeks beroep op de vrijstelling uit de richtlijn mogelijk indien de lidstaat de grenzen van zijn

beoordelingsbevoegdheid overschrijdt. Daarnaast volgt uit MDDP dat een beroep kan worden gedaan op de Btw-richtlijn en prestaties daarmee belast zijn indien de lidstaat de vrijstelling te ruim heeft geïnterpreteerd.

In art. 11 eerste lid onderdeel d Wet OB 1968 (algemeen jeugdwerk) wordt expliciet een erkenningseis benoemd, maar is dat niet nader ingevuld. Ik heb aangegeven dat in dat geval de eis richtlijnconform dient te worden uitgelegd. Dat betekent dat de eis moet worden uitgelegd tegen de achtergrond van de doelstelling van de vrijstelling, waarbij gekeken moet worden naar de vier in paragraaf 3 door het Hof van Justitie benoemde elementen.

## 5.1 Ontbreken erkenningseis

Daar waar Nederland heeft nagelaten een eis van erkenning op te nemen (art. 11 eerste lid onderdeel c onderdeel g ten tweede, derde en vierde, bepaalde onderdelen van onderdeel o, en onderdeel p (deze laatste voor zover sprake is van een invulling van de vrijstelling van art. 132 eerste lid onderdeel i of n Btw-richtlijn (zie hiervoor paragraaf 4.6)) Wet OB 1968 geldt dat de vrijstelling thans een te groot toepassingsbereik heeft. Zoals ik in paragraaf 4.2 heb aangegeven, zou daarbij nog wel door de rechter kunnen worden onderzocht – in voorkomend geval – of van toepassing zijnde voorwaarden uit andere nationale of bestuursrechtelijke bepalingen dan fiscale garanderen dat elke organisatie die een bepaalde dienst verricht (bijvoorbeeld hospices) vanwege de voorwaarden uit dat andere wettelijke of bestuursrechtelijke kader handelt in het algemeen belang overeenkomstig de doelstelling van de vrijstelling. Dat zal zeker niet bij alle organisaties het geval zijn. Zo bestaat bij mijn weten geen regelgevend kader voor voordrachten die onder de culturele vrijstelling kunnen vallen. Een richtlijnconforme interpretatie stuit mijns inziens af op de tekst van de wettelijke bepalingen, het ontbreken van een indicatie dat de wetgever de erkenning wel als vereiste beoogde en de rechtszekerheid (belastingplichtigen weten thans niet aan welke voorwaarden zij moeten voldoen om als erkende instelling te kunnen worden aangemerkt). <sup>95</sup> Naar mijn mening hebben belastingplichtigen daarom in deze gevallen momenteel de keuze om de vrijstelling toe te passen op basis van de Nederlandse wet, of een beroep te doen op de richtlijn waardoor hun prestaties belast zijn, zoals ook de situatie was in de zaak-MDDP. <sup>96</sup> Naar mijn mening mag wat rechtbank Noord-Nederland <sup>97</sup> doet, het zelf beoordelen of sprake is van een organisatie die handelt overeenkomstig de doelstellingen van de vrijstelling in de situatie waarin de belastingplichtige in kwestie zelf geen gebruik wil maken van de vrijstelling, niet zonder dat Nederland als lidstaat hiervoor criteria heeft gegeven (zie paragraaf 4.2). <sup>98</sup> Een asymmetrisch beroep, zo volgt uit de zaak-MDDP, is niet mogelijk. Bij een asymmetrisch beroep zou de belastingplichtige in dit geval voor zijn uitgaande prestaties een beroep doen op de vrijstelling uit de nationale wet, maar voor de aftrek van btw op door hem gemaakte kosten een beroep op de richtlijn.

## 5.2 Wel erkenningseis, maar onjuiste invulling

In de situatie waarin er wel een erkenningseis geldt, maar deze onjuist is ingevuld (art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968 en art. 11 eerste lid onderdeel o ten tweede Wet OB 1968 jo. art. 8 eerste lid onderdeel a ten eerste en tweede Uitvoeringsbesluit OB 1968) geldt naar mijn mening het volgende. Voldoet een instelling of organisatie aan de op onjuiste wijze ingevulde erkenningseis, dan kan deze de vrijstelling toepassen met een beroep op de nationale wet (mits aan alle overige voorwaarden is voldaan). Richtlijnconforme interpretatie is hier mijns inziens niet mogelijk, omdat er een duidelijke keuze is gemaakt door de Nederlandse wetgever voor wat betreft de invulling van de erkenningseis. Naar mijn mening geldt dit ook voor de vrijstelling voor beroepsopleidingen, hoewel de onjuiste invulling van de erkenningseis niet blijkt uit fiscale wetgeving, maar uit de invulling van de registers van het CRKBO. In fiscale wetgeving wordt immers verwezen naar deze registers, terwijl ze tegelijk louter voor de btw zijn opgezet en de Staatssecretaris van Financiën hierbij betrokken was. <sup>99</sup> De instelling kan met een beroep op de Btw-richtlijn ook kiezen voor btw-heffing. Dat geldt naar mijn mening zowel wanneer de instelling moet worden geacht in het algemeen belang te handelen (deze voldoet aan een of meer van de vier elementen van het Hof van Justitie genoemd in paragraaf 3) als in de situatie waarin dit niet het geval is. Nu lidstaten een discretionaire bevoegdheid hebben om de erkenningseis in te vullen, kan bij een onjuiste nationale invulling niet op basis van de richtlijn tot een erkenning worden gekomen tegen de wil van de belastingplichtige in. Dit zou bovendien indruisen tegen de rechtszekerheid. Overigens lijken de situaties waarin een instelling of organisatie is

vrijgesteld op grond van de nationale wet, terwijl deze liever geen vrijstelling wil toepassen, beperkt tot de situaties genoemd in bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968, nu onder art. 7 Uitvoeringsbesluit OB 1968 en art. 8 eerste lid onderdeel a ten eerste en tweede Uitvoeringsbesluit OB 1968 sprake is van een keuze van de belastingplichtige om al dan niet erkend te worden. Voldoet een instelling niet aan de erkenningseis zoals ingevuld in de nationale wetgeving, maar kan zij laten zien dat zij handelt in het algemeen belang (onder meer aan de hand van het door het Hof van Justitie genoemde vier elementen, zie paragraaf 3), dan is maar de vraag of een beroep kan worden gedaan op de Btw-richtlijn. Volgens het Hof van Justitie kan een direct beroep worden gedaan op de richtlijn indien een lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid overschrijdt, bijvoorbeeld vanwege een schending van het neutraliteitsbeginsel. Het is in dat geval ook mogelijk dat de rechter een erkenning verleent. <sup>100</sup> In geval van Nederland is de erkenningseis onjuist ingevuld. De vraag is of de rechter bij het ontbreken van een juist toetsingskader voor de erkenning ook organisaties kan erkennen. Onduidelijk is immers welke voorwaarden Nederland zou stellen indien zij de erkenning wel op de juiste wijze zou hebben ingevuld. Gesteld zou kunnen worden dat de vrijstelling niet onvoorwaardelijk is omdat de lidstaat de eis van erkenning nog moet invullen. <sup>101</sup> Aan de andere kant heeft het Hof van Justitie ook geoordeeld dat een lidstaat het niet aan een belastingplichtige mag tegenwerpen dat zij nog geen voorwaarden heeft vastgesteld die een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik voorkomen. <sup>102</sup> Wellicht kan een lidstaat dan ook niet aan de belastingplichtige tegenwerpen dat hij nog geen specifieke voorwaarden aan de erkenning heeft verbonden, indien de belastingplichtige kan laten zien dat zij met haar activiteiten voldoet aan de doelstellingen van de vrijstelling.

### 5.3 Overige punten

Voor wat betreft de naar mijn mening onjuiste toepassing van de Verigen-doctrine in het arrest van de medisch tatoeëerder moet allereerst worden geconstateerd dat zolang Nederland geen erkenningseis heeft opgenomen in art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968, een beroep kan worden gedaan op die doctrine (mits aan de overige voorwaarden is voldaan), nu erkenning geen vereiste is voor toepassing van de vrijstelling. Met een beroep op de richtlijn kan er ook voor gekozen worden de vrijstelling buiten toepassing te laten, wegens het ontbreken van een individuele erkenning. Past Nederland de wet aan en wordt de erkenningseis onderdeel van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968, dan kan de Verigen-doctrine niet worden toegepast door iemand die zelf geen erkenning heeft. Ook niet op grond van het arrest van de Hoge Raad over de medisch tatoeëerder. Dit arrest is dan immers gewezen onder de vrijstelling van art. 11 eerste lid onderdeel c Wet OB 1968 die de eis van erkenning niet kende. Wanneer de vrijstelling wordt aangepast, ligt het voor de hand dat het beleidsbesluit van de staatssecretaris over die vrijstelling ook wordt aangepast.

Voor wat betreft het aan winst beogende instellingen gestelde vereiste dat een BIG-verpleegkundige aan de instelling moet zijn verbonden, geldt dat deze voorwaarde naar mijn mening met een beroep op de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie buiten beschouwing kan worden gelaten. Hoewel Nederland niet verplicht is om de vrijstelling open te stellen voor winstbeogende instellingen, geldt dat als Nederland deze mogelijkheid biedt aan dergelijke instellingen, zij geen voorwaarden mag stellen die op grond van de Btw-richtlijn niet mogelijk zijn of selectief zijn door bepaalde categorieën van in feite dezelfde soort instellingen niet toe te staan de vrijstelling toe te passen. Datzelfde geldt voor de voorwaarde van samenwerking met de Nederlandse Hartstichting (post b.32 bijlage B Uitvoeringsbesluit OB 1968).

## 6. Conclusie

In deze bijdrage heb ik onderzoek gedaan aan de hand van de volgende onderzoeksvraag: 'Op welke wijze wordt het vereiste van erkenning in EU-verband ingevuld en is de Nederlandse wet- en regelgeving hiermee in lijn?' Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat een individuele erkenning van een instelling of organisatie nodig is binnen de toepassing van de vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdelen b, g, h, i en n Btw-richtlijn. Deze erkenning dient om vast te stellen of de organisatie het algemene belang nastreeft. Het Hof van Justitie heeft vier elementen genoemd die hierbij in aanmerking kunnen worden genomen: 1) het bestaan van specifieke bepalingen, 2) de activiteiten dienen het algemeen belang, 3) andere belastingplichtigen die dezelfde activiteiten verrichten hebben een soortgelijke erkenning en

4) bekostiging via bijvoorbeeld ziekenfondsen of socialezekerheidsinstellingen. Lidstaten hebben een beoordelingsbevoegdheid bij de erkenning, maar moeten daarbij wel het neutraliteitsbeginsel in acht nemen.

De conclusie is dat de erkenningseisen uit de vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdelen b (ziekenhuiszorg) en n (culturele vrijstelling) Btw-richtlijn niet of niet juist zijn geïmplementeerd door Nederland. De erkenningseisen uit de vrijstellingen van art. 132 eerste lid onderdeel g (maatschappelijk werk en sociale zekerheid) en i (onderwijs) Btw-richtlijn zijn slechts ten dele (juist) geïmplementeerd. De erkenningseis van art. 132 eerste lid onderdeel h Btw-richtlijn is mijns inziens wel juist en volledig geïmplementeerd. Door de onjuiste implementatie ontstaat een te ruime werking van de vrijstellingen, waardoor er door belastingplichtigen een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling in de Wet OB 1968, maar ook met een beroep op de Btw-richtlijn de prestaties belast kunnen zijn. Het is mijns inziens onzeker of met een beroep op de Btw-richtlijn een vrijstelling kan worden verkregen die volgens de Wet OB 1968 niet geldt omdat niet is voldaan aan de door Nederland onjuist ingevulde erkenningseis. In ieder geval is er werk aan de winkel voor Nederland om de erkenningseis juist en volledig in de wet- of regelgeving te implementeren, zodat organisaties die de activiteiten genoemd in de vrijstellingen verrichten en handelen in het algemeen belang een blijk van erkenning kunnen krijgen.

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx

Madeleine Merx is hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V.

## Voetnoten

- 1). HR 17 september 2021, 19/03081, [ECLI:NL:HR:2021:1305](#).
- 2). HvJ 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen*), ECLI:EU:C:2006:257, r.o. 30.
- 3). HvJ 9 februari 2006, C-415/04, ECLI:EU:C:2006:95.
- 4). HvJ 26 mei 2005, C-498/03, ECLI:EU:C:2005:322, r.o. 32.
- 5). Zie HvJ 5 maart 2020, C-211/18, ECLI:EU:C:2020:168 (*Idealmed III*), *V-N* 2020/16.20, r.o. 21.
- 6). HvJ 15 april 2021, C-846/19 (*EQ*), ECLI:EU:C:2021:277.
- 7). HvJ 8 oktober 2020, C-657/19 (*E*), ECLI:EU:C:2020:811, r.o. 43.
- 8). HvJ EQ, reeds aangehaald, r.o. 86.
- 9). HvJ 21 januari 2016, C-335/14 (*Les Jardins de Jouvence*), ECLI:EU:C:2016:36, r.o. 32, HvJ E, reeds aangehaald, r.o. 43 en HvJ EQ, reeds aangehaald, r.o. 69.
- 10). HvJ 7 april 2022, C-228/20, ECLI:EU:C:2022:275 (*I GmbH v Finanzamt H*), *V-N* 2022/19.8, r.o. 40 t/m 42, HvJ 10 juni 2010, C-262/08, ECLI:EU:C:2010:328 (*Copygene*), *V-N* 2010/32.20, r.o. 61, 63 en 64, HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (*L.u.P.*), *V-N* 2006/33.17, r.o. 42 en 46 en HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595 (*Christoph-Dornier-Stiftung fur Klinische Psychologie*), r.o. 64, 67 en 69.

- 11). HvJ Kingcrest, reeds aangehaald, r.o. 32.
- 12). HvJ I GmbH v Finanzamt H, reeds aangehaald, r.o. 56.
- 13). HvJ EQ, reeds aangehaald.
- 14). HvJ 28 november 2013, C-319/12 (*MDDP*), ECLI:EU:C:2013:778
- 15). HvJ I GmbH v Finanzamt H, reeds aangehaald, r.o. 61, HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 65, HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald, r.o. 72, HvJ Les Jardins de Jouvence, reeds aangehaald, r.o. 35, HvJ 8 oktober 2020, C-657/19, ECLI:EU:C:2020:811, r.o. 44 en HvJ EQ, reeds aangehaald, r.o. 70.
- 16). HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 74 en 75.
- 17). HvJ 28 april 2022, C-612/20, ECLI:EU:C:2022:314, r.o. 36.
- 18). HvJ 11 mei 2023, C-620/21, ECLI:EU:C:2023:395, r.o. 96.
- 19). HvJ Happy Education, reeds aangehaald, r.o. 35.
- 20). HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 66.
- 21). HvJ Momtrade Ruse, reeds aangehaald.
- 22). HvJ Les Jardins de Jouvence, reeds aangehaald, r.o. 36 t/m 38.
- 23). HvJ L.u.P., reeds aangehaald, r.o. 53 en 54.
- 24). HvJ 15 november 2012, C-174/11, ECLI:EU:C:2012:716, r.o. 35.
- 25). HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 69 en 71 en HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald, r.o. 75.
- 26). HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473.
- 27). Conclusie van advocaat-generaal Tizzano van 27 september 2001, C-141/00, ECLI:EU:C:2001:498, punt 77.
- 28). HvJ Les Jardins de Jouvence, reeds aangehaald, r.o. 36 t/m 38.
- 29). HvJ EQ, reeds aangehaald.
- 30). HvJ L.u.P., reeds aangehaald, r.o. 51 en 52 en HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald, r.o. 70.
- 31). HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 68 en 69.

- 32) . HvJ E, reeds aangehaald, r.o. 50.
- 33) . HvJ 7 september 1999, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390 (*Gregg & Gregg*), BNB 1999/395, r.o. 17 t/m 20.
- 34) . HvJ 2 juli 2015, C-334/14, ECLI:EU:C:2015:437 (*De Fruytier II*).
- 35) . HvJ 3 april 2003, C-144/00, ECLI:EU:C:2003:192.
- 36) . HvJ I GmbH v Finanzamt H., reeds aangehaald.
- 37) . HvJ Zimmermann, reeds aangehaald, r.o. 40 en 41.
- 38) . HvJ Zimmermann, reeds aangehaald, r.o. 58 en 59.
- 39) . HvJ Les Jardins de Jouvence, reeds aangehaald, r.o. 39.
- 40) . HvJ EQ, reeds aangehaald.
- 41) . HvJ Zimmermann, reeds aangehaald.
- 42) . In Nederland geldt dat ziekenhuizen (niet zijnde UMC's) medische centra en bejaardenhuizen privaatrechtelijke organisaties zijn.
- 43) . HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 72.
- 44) . HvJ Copygene, reeds aangehaald, r.o. 66.
- 45) . HvJ I GmbH vs Finanzamt H, reeds aangehaald, r.o. 56 en 57.
- 46) . Besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, onderdeel 3.1.
- 47) . Het gaat hier om woonvormen waarbij naast de verhuur en de daarmee nauw samenhangende prestaties ook nog andere (verzorgende) prestaties worden verricht die naast substantieel en kenmerkend voor dergelijke prestaties tevens onderscheidend zijn ten opzichte van de enkele verhuur. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan het verlenen van huishoudelijke hulp, (verpleegkundige) verzorging bij ziekte van bewoners en het eventuele gebruik van gemeenschappelijke recreatieruimte en het verhuren van logeerkamers aan gasten van de bewoners.
- 48) . Besluit van 6 september 2017, reeds aangehaald, onderdeel 4.1. Het komt mij voor dat de laatste voorwaarde gelet op het arrest Idealmed III, reeds aangehaald, lijkt te zijn toegestaan.
- 49) . HvJ I GmbH vs Finanzamt H, reeds aangehaald, r.o. 48.
- 50) . Rb. Noord-Nederland 5 december 2023, nrs. 22/2001 t/m 22/2004, nr. 22/2605, nr. 22/3641 en nr. 22/4489, [ECLI:NL:RBNNE:2023:4972](https://www.ndfr.nl/eur.idm.oclc.org/content/g-SDU_MAANDBLADBB012024_774279) en Rb. Noord-Nederland 5 december 2023, nrs. 22/2940 t/m 22/2944, [ECLI:NL:RBNNE:2023:5050](https://www.ndfr.nl/eur.idm.oclc.org/content/g-SDU_MAANDBLADBB012024_774279).



- 51). HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald.
- 52). HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald.
- 53). Het vanuit de overheid bekostigde hospice betreft het hospice in de zaak met zaaknummers 22/2001 t/m 22/2004, 22/2605, 22/3641 en 22/4489. Het niet-bekostigde hospice betreft de zaak met zaaknummers 22/2940 t/m 22/2944. Hierbij zij opgemerkt dat het mogelijk is dat het als tweede genoemde hospice wel door de overheid bekostigd is, maar dat niet in de zaak bij de rechtbank aan de orde is gekomen, waardoor de rechtbank deze omstandigheid niet heeft kunnen meewegen. Ik kan dat niet uit het oordeel afleiden.
- 54). HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695.
- 55). HR 19 april 2013, 12/00243, [ECLI:NL:HR:2013:BY1252](#).
- 56). Besluit van 6 september 2017, reeds aangehaald, onderdeel 3.1.
- 57). HvJ E, reeds aangehaald, r.o. 49.
- 58). Zie HvJ L.u.P., reeds aangehaald.
- 59). HvJ Momtrade Ruse, reeds aangehaald, r.o. 50 en HvJ E, reeds aangehaald, r.o. 29.
- 60). Eigenlijk is dat niet juist, nu bejaardenhuizen expliciet benoemd worden in art. 132 eerste lid onderdeel g Btw-richtlijn en ze dus opgenomen zouden moeten zijn in art. 11 eerste lid onderdeel f Wet OB 1968.
- 61). Bijlage B, post b.15, sub a, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 62). Bijlage B, post b.30, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 63). Bijlage B, post b.15, sub b, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 64). Bijlage B, post b.17 en b.18, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 65). Bijlage B, post b.27, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 66). Bijlage B, post b.20, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 67). Bijlage B, post b.25, Uitvoeringsbesluit OB 1968.
- 68). Art. 18a zesde lid Wpo en art. 2.47 zevende lid Wvo. Ook het speciaal onderwijs en speciaal voortgezet onderwijs dat vergelijkbare wijze is gereguleerd in de Wet op de expertisecentra als het onderwijs onder de Wpo en Wvo maakt onderdeel uit van een samenwerkingsverband, art. 28a Wet op de expertisecentra.
- 69). Beleidsregel huisartsenzorg en multidisciplinaire zorg van de NZa.

- 70) . Beleidsregel verloskunde van de NZa.
- 71) . Zie de regelhulp: <https://www.regelhulp.nl/onderwerpen/direct-toegankelijke-hulp-en-zorg/algemene-wmo-voorzieningen> (geraadpleegd op 8 oktober 2023).
- 72) . Financiering door de overheid op zich is echter naar mijn mening op zichzelf niet voldoende om te concluderen dat sprake is van een erkenning. Bij het ontbreken van nadere regels wordt hiermee immers niet gegarandeerd dat organisaties of personen die dit werk doen handelen in het algemeen belang.
- 73) . In de Wvo heb ik geen bepaling kunnen vinden die hetzelfde voorschrijft.
- 74) . HvJ 15 februari 2017, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117.
- 75) . HvJ 9 februari 2006, C-415/04, ECLI:EU:C:2006:95.
- 76) . Besluit van 21 augustus 2008 inzake bemiddeling bij gastouderopvang, CPP2008/1894M.
- 77) . HvJ MDDP, reeds aangehaald, r.o. 26.
- 78) . HvJ 14 maart 2019, C-449/17, ECLI:EU:C:2019:202, r.o. 25 en 26.
- 79) . Besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, *Stcrt.* nr. 22389, onderdeel 3.1.
- 80) . Hierbij merk ik op dat volgens de staatssecretaris de Rijksbijdragen niet als een vergoeding worden gezien voor het verstrekte onderwijs, waardoor dit onderwijs niet kan worden aangemerkt als een economische activiteit, waardoor ten aanzien van die activiteiten niet wordt gehandeld als belastingplichtige, zie Besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB 2014/125M, *Stcrt.* 22389, paragraaf 3, voetnoot 2. De staatssecretaris leidt dit af uit HR 15 juni 2012, 10/01746, [ECLI:NL:HR:2012:BU1929](https://www.eclinet.nl/HR/2012/BU1929). Ik vraag me af of dit uitgangspunt juist is nu de Hoge Raad in het genoemde arrest juist niet is toegekomen aan het incidentele cassatieberoep van de staatssecretaris waarin hij aan de orde stelde dat de Rijksbijdragen een vergoeding voor de onderwijsprestatie vormden. Een onderzoek hiernaar valt echter buiten het bestek van dit artikel.
- 81) . Ik heb niet kunnen vinden dat er afzonderlijke wetgeving is voor onderwijs bij de marine of de luchtmacht. Het onderwijs voor deze drie takken wordt verzorgd door de Nederlandse Defensie Academie: <https://www.defensie.nl/organisatie/defensieondersteuningscommando/eenheden/nlda> (geraadpleegd op 9 oktober 2023).
- 82) . <https://www.crkbo.nl/Vogelvlucht>, <https://www.crkbo.nl/Aanmelden/Instellingen> en <https://www.crkbo.nl/Aanmelden/Docenten> (geraadpleegd op 3 augustus 2023),
- 83) . Besluit van 30 juli 2014, reeds aangehaald.
- 84) . Zie ook Besluit van 30 juli 2014, reeds aangehaald, paragraaf 8.
- 85) . HvJ 28 januari 2010, C-473/08 (*Eulitz*), ECLI:EU:C:2010:47, r.o. 54.

- 86) . HvJ 14 juni 2007, C-445/05 (*Haderer*), ECLI:EU:C:2007:344.
- 87) . HR 17 september 2021, 19/03081, [ECLI:NL:HR:2021:1305](#).
- 88) . M.D.J. van der Wulp, 'Nauw met het onderwijs samenhangende examendiensten', Btw-Brief 2022/1.
- 89) . Kamer II, 2007-2008, 31 404, nr. 3 (MvT), blz. 29.
- 90) . Advocaat-generaal Ettema van 29 december 2022, 22/02807, [ECLI:NL:PHR:2022:1251](#).
- 91) . HvJ 14 juni 2007, C-445/05 (*Haderer*), ECLI:EU:C:2007:344, r.o. 26.
- 92) . HvJ 21 oktober 2021, C-3873/19 (*Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*), ECLI:EU:C:2021:873.
- 93) . HvJ *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, reeds aangehaald.
- 94) . HvJ 14 maart 2019, C-449/17 (*A&G Fahrschul-Akademie*), ECLI:EU:C:2019:202.
- 95) . J.M. Prinsen, *Doorwerking van Europees recht. De verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2004, hoofdstuk 3.
- 96) . HvJ MDDP, reeds aangehaald.
- 97) . Rb. Noord-Nederland 5 december 2023, nrs. 22/2001 t/m 22/2004, nr. 22/2605, nr. 22/3641 en nr. 22/4489, [ECLI:NL:RBNNE:2023:4972](#) en Rb. Noord-Nederland 5 december 2023, nrs. 22/2940 t/m 22/2944, [ECLI:NL:RBNNE:2023:5050](#).
- 98) . HvJ Christoph-Dornier-Stiftung, reeds aangehaald.
- 99) . <https://www.crkbo.nl/> (laatst geraadpleegd op 2 september 2023). Zie ook: J.J.P. Swinkels, 'Aanpassing btw-vrijstelling voor beroepsonderwijs', *WFR* 2010/1149 voor de ontwikkeling van de erkenningseis binnen de vrijstelling voor beroepsopleidingen.
- 100) . HvJ EQ, reeds aangehaald, r.o. 81.
- 101) . Vgl. HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt*), ECLI:EU:C:2015:496.
- 102) . HvJ Ambulanter Pflegedienst Kugler, reeds aangehaald, r.o. 52.