

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS

van 13 december 2001<sup>1</sup>

1. Op grond van de Zesde BTW-richtlijn<sup>2</sup> worden sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport doen, vrijgesteld van BTW. De lidstaten kunnen de verlening van deze vrijstelling afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de betrokken instelling niet systematisch het maken van winst beoogt, en dat eventueel toch behaalde winst niet mag worden uitgekeerd maar moet worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend.

2. In de onderhavige prejudiciële procedure verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden om aanwijzingen voor de uitlegging van een aantal punten. In wezen wenst hij te vernemen op welke aspecten van de activiteiten van een instelling moet worden gelet om vast te stellen of zij winst beoogt, of er wat BTW betreft een verband bestaat tussen de jaarlijkse contributies van leden van een golfclub en de aan de leden verleende diensten, en of het streven naar stelselmatige overschotten die worden aangewend voor het verlenen van diensten op het gebied van sportbeoefening, verenigbaar is met de status van instelling zonder winstoogmerk.

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Engels.

<sup>2</sup> — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”).

### De Zesde richtlijn

3. Op grond van artikel 2 van de Zesde richtlijn is de levering van goederen of diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW onderworpen. Volgens artikel 4, lid 1, is een belastingplichtige iemand die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Op grond van artikel 4, lid 2, omvatten deze economische activiteiten „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter”, alsmede de „exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Sommige handelingen zijn overeenkomstig de richtlijn echter van BTW vrijgesteld, of kunnen daarvan worden vrijgesteld.

4. Artikel 13, A, getiteld „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”, noemt in lid 1 een aantal activiteiten die door de lidstaten moeten worden vrijgesteld „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrij-

stellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

5. Tot deze activiteiten behoren, sub m, „sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”. Met name deze vrijstelling is relevant voor het geschil in de onderhavige zaak. Er zij op gewezen dat in de meeste taalversies het begrip instelling die geen winst maakt expliciet betrekking heeft op een instelling die geen *winstoogmerk* heeft.

6. In totaal zijn er 16 van zulke vrijstellingen, die echter niet alle behoeven te worden opgesomd; vermeld zij slechts, dat artikel 13, A, lid 1, sub n, een vrijstelling bevat voor „bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaat worden erkend”.

7. Artikel 13, A, lid 2, schrijft een aantal voorwaarden voor, sommige facultatief en andere verplicht, die moeten worden gesteld aan bepaalde vrijstellingen, waaronder die van artikel 13, A, lid 1, sub m en n. Artikel 13, A, lid 2, sub a, vermeldt vier facultatieve voorwaarden die lidstaten van geval tot geval mogen verbinden aan vrijstellingen voor andere dan publiekrechtelijke instellingen.

8. De voorwaarde in het eerste streepje, die hier in het bijzonder van belang is, houdt in dat de betrokken instellingen „niet systematisch het maken van winst [mogen] beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend”.

9. Ook in dit verband behoeven de andere voorwaarden niet te worden opgesomd, maar van belang is wel de voorwaarde in de vierde alinea: „de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen”.

#### De Nederlandse wetgeving

10. Volgens het verwijzingsarrest is artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn in Nederlands recht omgezet door middel van een aantal bepalingen in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”), in samenhang met het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de bij dat besluit behorende bijlage B.

11. Artikel, 11, lid 1, van de Wet OB luidt: „1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:
13. Voorts geldt krachtens artikel 11, lid 1, letter e, van de Wet OB een kennelijk aparte BTW-vrijstelling voor diensten die worden verleend door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden. Deze vrijstelling is op grond van artikel 11, lid 2, van de Wet OB slechts van toepassing indien met de bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd. Exploitatieoverschotten worden in dit verband ook als winst beschouwd, tenzij deze niet worden uitgekeerd maar ten dienste van de bedoelde prestaties worden aangewend.

[...]

- f. de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen.”
12. „Leveringen en diensten van sociale of culturele aard” worden gedefinieerd in de eerste alinea van artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit, in samenhang met bijlage B ervan. Onder post 21 van onderdeel b worden aangewezen „de leveringen en diensten, die als zodanig worden verricht door instellingen, indien zij geen winst beogen, die zich bezighouden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, alleen voor deze prestatie”.
14. Artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet OB lijkt aldus de omzetting te zijn van de „culturele” vrijstelling in artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn, waarvoor de voorwaarden „geen winstoogmerk” en „geen concurrentievervalsing” gelden die in de eerste en de vierde alinea van artikel 13, A, lid 2, sub a, worden genoemd; in het uitvoeringsbesluit wordt deze vrijstelling uitgebreid tot instellingen die gelegenheid tot sportbeoefening bieden, die anders wellicht onder de „sportvrijstelling” in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de richtlijn zouden vallen. Deze „sportvrijstelling”, waaraan weer de voorwaarde van „geen winstoogmerk” is verbonden, lijkt echter te worden omgezet door artikel 11, lid 1, sub e, en lid 2, van de Wet OB, maar met de bepaling dat exploitatieoverschotten als winst worden beschouwd, tenzij zij weer worden aangewend ten dienste van de geboden sportbeoefening en voorts met dien verstande dat alleen diensten ten

behoefte van de leden van de betrokken organisatie worden vrijgesteld.

## Het procesverloop

15. Volgens het verwijzingsarrest is de Kennemer Golf & Country Club (hierna: „Kennemer”) een vereniging die het doen beoefenen en bevorderen van sport en spel, in het bijzonder de golfsport, ten doel heeft. Zij is eigenaresse van een golfcomplex en een clubhuis in Zandvoort. De leden betalen zowel een jaarlijkse contributie als entreegelden voor het gebruik van het terrein, en zijn daarnaast verplicht deel te nemen in een renteloze obligatielening. De Kennemer heeft verder nog inkomsten uit aanverwante bronnen zoals de verhuur van enige onroerende zaken, sponsorbijdragen, beleggingsrente, de levering van ballen, de verhuur van bepaalde voorzieningen, alsmede dagcontributies van niet-leden die gebruikmaken van de golf faciliteiten.

16. Van 1990 tot en met 1995 boekte de Kennemer elk jaar een voordelig exploitatiesaldo, dat aan haar reserves werd toegevoegd. Een van de reservefondsen was bestemd voor uitgaven die niet tot de jaarlijks weerkerende uitgaven behoren.

17. Ervan uitgaande dat de jegens de niet-leden verrichte prestaties van BTW waren

vrijgesteld, droeg de Kennemer hierover geen belasting af. De Inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de vrijstelling op grond van de Nederlandse wet niet van toepassing was omdat de Kennemer winst beoogde, en legde een naheffingsaanslag over het belastingjaar 1994 op. De Kennemer vocht dit standpunt aan, maar het werd door het Gerechtshof te Amsterdam bevestigd. Volgens het Gerechtshof was het vermoeden gewettigd dat de Kennemer systematisch naar exploitatieoverschotten streefde. De omstandigheid dat de Kennemer deze overschotten aanwendde voor de door haar geboden golf faciliteiten, rechtvaardigde niet de gevolgtrekking dat zij geen winst beoogde; voor een dergelijke gevolgtrekking zou slechts plaats zijn geweest indien er sprake was van incidentele, niet systematisch nagestreefde overschotten met deze bestemming.

18. Hiertegen heeft de Kennemer beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft voorgelegd:

„1) a) Dient, wanneer vastgesteld moet worden of een instelling een winst-oogmerk heeft, als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, uitsluitend gelet te worden op de resultaten van de in deze bepaling bedoelde diensten of moeten de resultaten van andere prestaties, die de instelling daarnaast verricht, mede in oogen-schouw worden genomen?

- b) Dienen, ingeval ten aanzien van het winsttoogmerk uitsluitend gelet moet worden op de door de instelling verrichte diensten als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn en niet op het totale resultaat van de instelling, uitsluitend de direct door die diensten opgeroepen kosten in ogen-schouw genomen te worden dan wel mede een deel van de andere kosten van de instelling?
- 2) a) Is er een rechtstreeks verband — zoals bedoeld in onder meer het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 8 maart 1988, 102/86 (Apple and Pear Development Council, Jurispr. blz. 1443) — aanwezig met betrekking tot de contributies van een vereniging die haar leden krachtens haar statutaire doel in de gelegenheid stelt tot het in vereni-gingsverband beoefenen van een sport, en, indien het antwoord op deze vraag ontkennend is, is de vereniging dan slechts in zoverre als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aan te merken, zo zij tevens prestaties verricht waarvoor zij wél rechtstreekse tegenprestaties ontvangt?
- b) Dient, ook indien er geen recht-streeks verband bestaat tussen de onderscheidene prestaties van de vereniging jegens haar leden en de door die leden betaalde contribu-tie, tot de voor het vaststellen van het in de eerste vraag bedoelde winsttoogmerk in aanmerking te nemen inkomsten van een instel-ling in de vorm van een vereniging mede gerekend te worden het totaal van de jaarlijkse contributies van de leden aan wie de vereniging krachtens de statuten gelegenheid geeft tot de beoefening van sport?
- 3) Rechtvaardigt de omstandigheid dat een instelling door haar systematisch beoogde overschotten aanwendt ten dienste van haar prestaties, bestaande uit het gelegenheid geven tot de beoefe-ning van een tak van sport, als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, de gevolgtrekking dat zij geen winst beoogt in de zin van deze bepaling? Of is voor zodanige gevolg-trekking slechts plaats indien sprake is van incidentele, niet systematisch nage-streefde exploitatieoverschotten, welke in de genoemde zin worden aange-wend? Dient bij het beantwoorden van deze vragen mede gelet te worden op het bepaalde in artikel 13, A, lid 2, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn, en zo ja in welke zin moet deze bepaling dan worden uitgelegd; meer in het bijzonder: moet in het tweede gedeelte van deze bepaling tussen ‚wel’ en ‚winst’ gelezen worden ‚systematisch’, dan wel ‚doch slechts incidenteel’?”
19. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkin-gen ingediend door de Finse en de Neder-landse regering, de regering van het Ver-enigd Koninkrijk, alsmede de Commissie. De opmerkingen van de Finse regering betreffen echter alleen de derde vraag, en alleen de regering van het Verenigd

Koninkrijk en de Commissie hebben ter terechtzitting mondelinge opmerkingen gemaakt.

het begrip „zonder winstoogmerk” duidelijk bij „instelling” en zou de wetgever ongetwijfeld een andere formulering hebben gekozen indien hij een andere bedoeling had gehad.

## Analyse

### *De eerste vraag*

20. Met de eerste vraag wordt in wezen beoogd te vernemen, of de status van instelling zonder winstoogmerk in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, moet worden vastgesteld aan de hand van alle activiteiten van de instelling of alleen de activiteiten die voor de vrijstelling in aanmerking kunnen komen.

21. De Nederlandse regering — die zich aansluit bij de conclusie in de onderhavige zaak van advocaat-generaal Van den Berge bij de Hoge Raad, die kennelijk overeenkomt met de benadering van de Nederlandse rechters tot dusverre — betoogt dat bij het beantwoorden van deze vraag alleen op de vrij te stellen diensten moet worden gelet, aangezien het deze diensten zijn waarop de bepaling betrekking heeft.

22. Ik ben het daarmee niet eens. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, hoort in alle taalversies van artikel 13, A, lid 1, sub m,

23. Zoals het Verenigd Koninkrijk naar voren heeft gebracht, bevat de bepaling bovendien drie verschillende en cumulatieve voorwaarden, betreffende de aard van de instelling (zonder winstoogmerk), de aard van de diensten (nauw samenhangend met sport) en de identiteit van de doelgroep (personen die aan sport doen). Indien de vrijstelling alleen gold voor niet-winstgevende diensten, zouden commerciële sportondernemingen vrijstelling kunnen aanvragen voor bepaalde door hen verrichte diensten, hetgeen onverenigbaar zou zijn met de bewoordingen van de bepaling en — gezien de mogelijkheden van creatief schuiven met middelen die dit zou bieden — onvermijdelijk tot concurrentievervalsing zou leiden.

24. De Nederlandse regering stelt terecht dat winstgevende diensten die door instellingen zonder winstoogmerk worden aangeboden in concurrentie kunnen staan met diensten die door commerciële instellingen worden aangeboden, zodat er een discrepantie kan ontstaan wanneer dezelfde diensten soms worden belast en soms niet. Concurrentievervalsing tussen commerciële en niet-commerciële instellingen kan echter worden voorkomen op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, vierde streepje (hierboven aangehaald), of artikel 13, A, lid 2, sub b, tweede streepje (hetgeen

vrijstelling verbiedt van diensten die er in hoofdzaak toe strekken inkomsten te verwerven door middel van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan BTW zijn onderworpen).

vereniging aan haar leden verleende diensten, en zo niet, of deze contributie in aanmerking moet worden genomen bij het bepalen of de vereniging winst beoogt.

25. Derhalve moet naar mijn mening op het eerste deel van de eerste vraag van de Hoge Raad worden geantwoord dat bij het vaststellen of een instelling een winstoogmerk heeft in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, het geheel van activiteiten in beschouwing moet worden genomen. Het tweede deel van de vraag behoeft niet te worden beantwoord.

28. De vraag wordt gesteld naar aanleiding van de rechtspraak van het Hof, met name het arrest *Apple and Pear Development Council*<sup>3</sup>, waarin het Hof verklaarde dat verrichting van diensten onder bezwarende titel (dus een belastbare levering), een rechtstreeks verband veronderstelt tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Dit verband ontbrak waar het ging om een publiekrechtelijk lichaam dat de belangen van een hele bedrijfstak behartigde en dat met verplichte bijdragen werd gefinancierd.

26. Daarmee is uiteraard nog niet de vraag beantwoord wat precies onder „zonder winstoogmerk” moet worden verstaan. Hoewel het Verenigd Koninkrijk een antwoord heeft voorgesteld in de context van de eerste vraag, geef ik er de voorkeur aan, deze kwestie bij de bespreking van de derde vraag te behandelen.

29. Ik moet er echter op wijzen, dat het antwoord op deze vraag wellicht van beperkt belang is voor de beslechting van het geschil voor de nationale rechter, tenzij het Hof — anders dan ik voorstel — zou vinden dat het criterium „zonder winstoogmerk” van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn voor elke activiteit van de instelling afzonderlijk moet worden getoetst.

### *De tweede vraag*

27. Met deze vraag wordt in wezen beoogd te vernemen of er, wanneer een jaarlijkse contributie aan een golfvereniging wordt betaald, sprake is van een levering „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, van de door de

30. Wat hier ook van zij, naar mijn mening bestaat er gewoonlijk een rechtstreeks ver-

3 — Arrest van 8 maart 1988 (102/86, Jurispr. blz. 1443).

band tussen de jaarlijkse contributie en de aan de leden verleende diensten.

31. Volgens de Nederlandse regering bestaat er geen verband tussen de contributie en het gebruik van de faciliteiten door de leden — zij blijven verplicht de contributie te betalen, ongeacht of zij de faciliteiten dagelijks gebruiken of het hele jaar niet — en is er dus geen sprake van een belastbare dienst. Deze analyse lijkt mij echter niet juist. Zoals het Verenigd Koninkrijk en de Commissie naar voren hebben gebracht, bestaat de in ruil voor de contributie geboden dienst niet in het gebruik van de faciliteiten, maar in de gelegenheid om daarvan gebruik te maken.

32. Het feit dat er bij dagcontributies een meer onmiddellijk verband bestaat, betekent niet dat het verband in het geval van jaarlijkse contributies minder rechtstreeks is. De vereniging heeft tot doel, bepaalde faciliteiten te bieden en doet dit in ruil voor hetzij dagcontributies (betaald door niet-leden) hetzij een combinatie van jaarlijkse contributies en entreegelden (betaald door leden). De tegenprestaties kunnen verschillen, maar er bestaat in beide gevallen rechtstreeks verband met de betalingen. Dat in het ene geval voor het daadwerkelijke gebruik wordt betaald en in het andere geval voor het recht op gebruik, doet daaraan niet af.

33. In deze zienswijze wordt ervan uitgegaan dat althans een deel van de jaar-

lijkse contributie wordt betaald voor de gelegenheid om gebruik te maken van de sportfaciliteiten. Men zou zich kunnen voorstellen dat een golfclub een vorm van lidmaatschap kent die alleen toegang biedt tot de andere dan sportfaciliteiten. In dat geval zou er een rechtstreeks verband bestaan met de beschikbaarstelling van die faciliteiten. Zoals gezegd is een dergelijk onderscheid in deze context echter wellicht van beperkt belang indien de status van instelling zonder winst oogmerk moet worden vastgesteld aan de hand van al haar activiteiten.

34. De benadering van de Nederlandse regering zou het echter voor vrijwel iedere dienstverrichter mogelijk maken om de BTW te ontwijken door handig gebruik te maken van tarieven waarin alles is inbegrepen — met in beginsel verregaande gevolgen voor het BTW-stelsel.

35. Naar mijn mening luidt het antwoord op de tweede vraag van de Hoge Raad dan ook, dat wanneer een jaarlijkse contributie aan een golfclub wordt betaald, sprake is van levering „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, van de door de vereniging aan haar leden geboden diensten. De rest van de vraag behoeft niet te worden beantwoord.



*De derde vraag*

36. Dit lijkt in deze zaak de centrale vraag te zijn: indien een instelling moet worden beschouwd als zijnde zonder winstoogmerk in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, in hoeverre mag zij dan niettemin een overschot hebben en wat is in dat verband het belang van artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje (zie punten 5 en 8 hierboven)? Daarvoor moet eerst het verband tussen de twee bepalingen worden onderzocht.

— De verhouding tussen artikel 13, A, lid 1, sub m, en artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje

37. Naar mijn mening moeten de twee bepalingen in beginsel afzonderlijk worden uitgelegd en toegepast, hoewel ze elkaar inhoudelijk onmiskenbaar in zekere mate overlappen.

38. In de eerste plaats is artikel 13, A, van de Zesde richtlijn misschien geen toonbeeld van volmaakte wetgeving, maar de structuur ervan leidt niet tot misverstanden. In artikel 13, A, lid 1, sub a tot en met q, worden 16 soorten leveringen genoemd die vrijgesteld moeten worden. In die lijst worden sub b, g, h, i, l, m en n extra voorwaarden gesteld voor de toepassing van artikel 13, A, lid 2, sub a en b. In artikel 13, A, lid 2, sub a, worden vier

facultatieve voorwaarden genoemd die door de lidstaten aan een vrijstelling van een handeling binnen de groep mogen worden verbonden, terwijl in artikel 13, A, lid 2, sub b, een verplichte beperking aan dergelijke vrijstellingen is neergelegd (waarbij artikel 13, A, lid 1, sub o, nog een daarmee samenhangende vrijstelling bevat, die ook weer aan bepaalde voorwaarden is gebonden).

39. Deze structuur pleit ertegen, de bewoordingen van een facultatieve voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, te gebruiken voor het vaststellen van de voorwaarden van een verplichte vrijstelling in artikel 13, A, lid 1, sub b, g, h, i, l, m of n. Daarmee zou het facultatieve karakter van de voorwaarde worden miskend.

40. In de tweede plaats ben ik van mening dat in de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub m, niet moet worden gekeken naar het oorspronkelijke voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn<sup>4</sup>, waarin de term „instelling zonder winstoogmerk” was gedefinieerd in bewoordingen waarin op artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, wordt vooruitgelopen, en wel juist omdat die definitie niet in de uiteindelijke richtlijn is overgenomen.

4 — PB 1973, C 80, blz. 1; zie artikel 14, A, lid 2, sub a, van het voorstel.

41. Daarmee is echter niet gezegd dat men zich bij de uitlegging van een bepaling niet kan laten inspireren door een andere bepaling.

42. Enerzijds kunnen de bepalingen van het artikel alleen in onderlinge samenhang worden uitgelegd wanneer zij niet onderling tegenstrijdig of inconsistent zijn. Althans op het eerste gezicht zou men daarom kunnen stellen dat het begrip „instelling zonder winstoogmerk” van artikel 13, A, lid 1, sub m, een begrip is waaraan de voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, kunnen worden verbonden, namelijk dat niet systematisch het maken van winst wordt beoogd en dat indien er toch winst wordt gemaakt, deze niet wordt uitgekeerd maar moet worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend; deze voorwaarden moeten althans cumulatief in principe leiden tot een beperking van dat begrip.

43. Anderzijds is het niet aannemelijk dat elk onderdeel van artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, een significante beperking moet inhouden voor ieder soort instelling die voor elk van de betrokken vrijstellingen in aanmerking kan komen. De communautaire wetgever lijkt gemakshalve een groep voorwaarden te hebben geformuleerd die kunnen worden toegepast op de groep vrijstellingen, in plaats van voor iedere vrijstelling afzonderlijk steeds specifieke voorwaarden te stellen. Het is dan ook te

verwachten dat bepaalde gedachtestreepjes of onderdelen daarvan voor sommige vrijstellingen van meer belang zijn dan voor andere; daarom kunnen er ook overlappingen of herhalingen voorkomen tussen een van de in artikel 13, A, lid 2, sub a, genoemde voorwaarden en een vrijstelling waarop deze van toepassing is.

— Het begrip instelling zonder winstoogmerk in artikel 13, A, lid 1, sub m

44. De Commissie wijst erop, dat het begrip instelling zonder winstoogmerk in de wetgeving van een aantal lidstaten al bestaat. Voor de doeleinden van de Zesde richtlijn is echter een op zichzelf staande en eenvormige definitie op gemeenschapsniveau noodzakelijk<sup>5</sup>, die niet noodzakelijkerwijze in ieder detail met deze begrippen overeenkomt.

45. In de eerste plaats meen ik, met de Finse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, die het kennelijk met elkaar eens zijn, dat „winst” in dit kader verband houdt met de verrijking van natuurlijke of rechtspersonen — met name van degenen die een financieel belang in de betrokken instelling hebben — en niet zozeer met de vraag of de inkomsten van een organisatie hoger zijn dan de

<sup>5</sup> — Zie bijvoorbeeld arrest van 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 63), en de daarin aangehaalde rechtspraak.

uitgaven. Een instelling zonder winstooi-merk is een wezenlijk ander concept dan een commerciële onderneming, die wordt geëxploiteerd ten voordele van degenen die er zeggenschap of financiële belangen in hebben.

46. Bovendien moet, overeenkomstig de meeste taalversies, meer worden gelet op de doelstelling van de instelling dan op de resultaten ervan — het enkele feit dat een organisatie gedurende een bepaalde periode geen winst maakt, kwalificeert haar nog niet als instelling zonder winstooi-merk. Boven wijst het feit dat de term „zonder winstooi-merk” bij „instelling” hoort erop dat het hierbij gaat om de doelstellingen die inherent zijn aan de instelling, en niet om de doelstellingen die zij op enig tijdstip voor ogen heeft.

47. Om vast te stellen om welke doelstellingen het gaat, is het dan ook noodzakelijk, zij het niet voldoende, om te kijken naar de doelstellingen zoals die in de statuten zijn neergelegd. Er moet ook worden onderzocht of het oogmerk om winst te maken en uit te keren, kan worden afgeleid uit de wijze waarop de instelling in de praktijk te werk gaat. En in dat verband is het niet voldoende om eenvoudigweg te bezien of er openlijk winst wordt uitgekeerd, bijvoorbeeld in de vorm van een rechtstreekse uitkering op de investering bestaande uit bijdragen aan de activa van de instelling. Een dergelijke uitkering zou

althans in bepaalde omstandigheden ook de vorm kunnen hebben van een ongebruikelijk hoog salaris voor het personeel, overdraagbare rechten op steeds hoger geprijsde voordelen, de gunning van leveringscontracten aan leden, al dan niet tegen prijzen boven de marktwaarde, of het organiseren van „sportwedstrijden” waarbij alle leden prijzen winnen. Ongetwijfeld zijn er nog andere methoden voor verkapte uitkeringen denkbaar.

48. Anderzijds zou het, zoals ook de Finse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen, niet redelijk zijn een organisatie aan te merken als organisatie met winstooi-merk, alleen omdat zij streeft naar een overschot in de reguliere inkomsten boven de reguliere uitgaven, teneinde een reserve voor onvoorziene uitgaven aan te leggen. Zo kan het zijn dat een golfclub na een aantal jaren het dak van het clubhuis moet vernieuwen of de golfbaan moet uitbreiden. Alleen op grond dat hiervoor een reserve is aangelegd, deze instelling niet als instelling zonder winstooi-merk aan te merken, zou erop neerkomen dat een verstandig en vooruitziend beheer van de middelen wordt ontmoedigd en zou voorbijgaan aan het feit dat niemand aan het overschot materieel voordeel ontleent. Bovendien zouden instellingen hun recht op vrijstelling telkens verkrijgen of verliezen, afhankelijk van hoe hun begroting ervoor stond, hoewel hun wezenlijk karakter en doelstellingen hetzelfde zouden blijven. Dit kan naar mijn mening niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest bij het invoeren van de categorie „instellingen zonder winstooi-merk”.

49. Het is uiteraard de nationale rechter die dit per geval moet beoordelen, daar hij in staat is de omstandigheden van de organisatie te onderzoeken. In de onderhavige zaak kan het Hof niet meer doen dan algemene richtsnoeren geven, aangezien uit het dossier niet duidelijk wordt hoe het door de Kennemer aan haar reserves toegevoegde overschot in feite is gebruikt of waarvoor het bestemd was.

50. Het desbetreffende onderdeel van de vraag van de Hoge Raad kan niettemin aldus worden beantwoord, dat er sprake is van een instelling zonder winstoogmerk in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, indien zij niet de verrijking van natuurlijke of rechtspersonen tot doel heeft en niet feitelijk zodanig wordt beheerd dat deze verrijking toch plaatsvindt of wordt nagestreefd; de omstandigheid dat een instelling systematisch streeft naar een overschot dat zij aanwendt voor de diensten die zij verleent in de vorm van een sportfaciliteit, staat echter niet aan haar kwalificatie als instelling zonder winstoogmerk in de weg.

51. Bij de beantwoording van deze specifieke vraag dient, zoals ik heb uiteengezet, niet te worden afgegaan op de formulering van artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje. De Nederlandse wetgever lijkt echter de voorwaarden in dit streepje ook te hebben willen toepassen op de in artikel 13, A, lid 1, sub m, neergelegde uitzondering. Daarom moeten deze voorwaarden worden onderzocht, om de natio-

nale rechter een vollediger antwoord te kunnen geven.

— Artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje

52. Deze bepaling bevat drie voorwaarden: i) er mag niet systematisch winst worden beoogd; ii) wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd; iii) deze winst moet worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de verleende diensten. Naar mijn idee blijkt uit de gebruikte formulering duidelijk dat deze voorwaarden cumulatief en niet alternatief zijn.

53. Bovendien moeten zij zodanig worden uitgelegd, dat zij zowel coherent zijn met elkaar als met de formulering van de vrijstellingen waarop zij kunnen worden toegepast. Zij moeten het samen dan ook mogelijk maken dat sommige instellingen zonder winstoogmerk in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, onder de vrijstelling vallen en andere niet. Met andere woorden: het moet voor sommige, maar niet voor al deze instellingen mogelijk zijn om aan de voorwaarden te voldoen.<sup>6</sup>

6 — Zie bovenstaande punten 37-43. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor de in de andere gedachtestreepjes van artikel 13, A, lid 1, genoemde instellingen waarop de voorwaarden kunnen worden toegepast; hoewel de definitie van de betrokken instelling en de eventueel te stellen voorwaarden elkaar in zekere mate kunnen overlappen, zal de toepassing van de gecombineerde voorwaarden de reikwijdte van die definitie naar verwachting in zekere zin beperken.

54. Het is inherent aan het concept van een instelling zonder winstoogmerk zoals door mij gedefinieerd, dat aan de tweede voorwaarde in het eerste streepje — verbod op het uitkeren van winst — wordt voldaan. Bovendien moet het woord „winst” hier worden uitgelegd als „overschot van inkomsten na uitgaven” en niet als „verrijking van natuurlijke of rechtspersonen” (dat wil zeggen winst die per definitie wordt uitgekeerd), anders zou het een cirkeldefinitie zonder betekenis zijn.<sup>7</sup>

55. Dit woord moet dan ook op dezelfde wijze worden uitgelegd voor de derde voorwaarde — aanwending voor de verleende diensten —, die vaak, maar niet altijd, zal worden vervuld: een instelling zonder winstoogmerk kan een overschot hebben dat zij aanwendt voor een ander doel dan de verleende diensten, terwijl zij er niettemin voor zorgt dat er geen derden worden verrijkt.

56. Ik kan mij niet vinden in de suggestie die in de vraag van de Hoge Raad besloten ligt, dat de tweede en de derde voorwaarde aldus kunnen worden gelezen, dat zij betrekking hebben op iedere winst die desondanks „systematisch” wordt behaald. Het woord „systematisch” impliceert een systeem en daarmee, voorzover het menselijke activiteiten betreft, een georganiseerd plan of ontwerp. Het is naar mijn mening niet mogelijk om systematisch winst te

behalen zonder dat dit systematisch wordt beoogd. Dit betekent echter niet, dat de woorden „doch slechts incidenteel” in de bepaling moeten worden gelezen. Het gaat eenvoudig om een overschot, ongeacht van welke aard of herkomst, dat op een bepaalde wijze moet worden aangewend.

57. Resteert nog te bepalen of de eerste van de drie voorwaarden in dit streepje — dat er niet systematisch winst mag worden beoogd — een beperking of slechts een herhaling van het begrip „zonder winstoogmerk” in artikel 13, A, lid 1, sub m, is en indien het een beperking is, op welke wijze.

58. Het feit dat deze twee bepalingen in alle taalversies verschillend geformuleerd zijn, wijst erop dat een verschil in betekenis werd beoogd. Deze visie wordt ondersteund door het feit dat het alternatief de lidstaten minder ruimte zou bieden om dit streepje te gebruiken om instellingen zonder winstoogmerk nog meer voorwaarden op te leggen; zij zouden slechts bevoegd zijn te verlangen dat zulke instellingen eventuele winst aanwenden voor de verbetering van de door hen verleende diensten.

59. Anderzijds is de door mij in punt 48 uiteengezette redenering evenzeer van toepassing in de context van artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, als in die van artikel 13, A, lid 1, sub m. Het zou bijzonder willekeurig zijn om een instelling

<sup>7</sup> — Dit wordt met name gestaafd door het gebruik van het woord „overskud” in het Deens.

vrijstelling van BTW te verlenen wanneer zij regelmatig voorzieningen treft voor haar regelmatige uitgaven, maar niet wanneer zij een tijdelijk overschot reserveert voor onregelmatige maar voorzienbare uitgaven.

erkende sociale, pedagogische of culturele instellingen. Zo kunnen medische of pedagogische instellingen het behalen en uitkeren van winst tot hun doelstellingen rekenen en toch aan alle andere criteria in de desbetreffende streepjes voldoen. Bovendien zal de eis dat overschotten moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de verleende diensten, de mogelijkheden om deze gelden te besteden, aanzienlijk beperken; zo zou een golfclub kunnen worden verplicht, al zijn inkomsten te besteden aan zijn eigen diensten, in plaats van bijvoorbeeld schenkingen te doen aan een extern fonds voor de bevordering van goede golfjournalistiek.

60. Overeenkomstig deze redenering ben ik van mening dat het eerste deel van de facultatieve voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, dat instellingen niet „systematisch het maken van winst [mogen] beogen”, betrekking heeft op het maken van winst die voor uitkering is bestemd, en dus in wezen een herhaling vormt van het criterium „zonder winstoogmerk” in artikel 13, A, lid 1, sub m, terwijl het tweede en het derde deel van die voorwaarde het verboden, respectievelijk het verplichte gebruik van enig batig saldo betreffen.

#### *Overige opmerkingen*

61. Deze uitlegging holt de voorwaarde niet uit. Dat er sprake is van overlapping met het criterium „zonder winstoogmerk” in artikel 13, A, lid 1, sub m<sup>8</sup>, geldt niet zonder meer voor de in de verschillende onderdelen van lid 1 genoemde instellingen, zoals ziekenhuizen of dergelijke erkende inrichtingen of door de lidstaten

62. Blijkens het verwijzingsarrest is aanleiding voor het geschil de vraag of de Kennemer BTW-plichtig is over de diensten die zij aan niet-leden verleent, en is dit voornamelijk benaderd aan de hand van de vraag of het een instelling met of zonder winstoogmerk betreft. Op die basis heeft de

<sup>8</sup> — Evenals in artikel 13, A, lid 1, sub l, waarin bepaalde leveringen door instellingen zonder winstoogmerk niet doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgelijke aard worden vrijgesteld.

Hoge Raad drie vragen gesteld, op die basis heb ik ze onderzocht en op die basis moet het Hof een antwoord geven.

63. Zoals ik echter reeds in de punten 13 en 14 heb opgemerkt, lijkt artikel 11, lid 1, letter e, van de Wet OB, dat kennelijk in wezen de omzetting is van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, de vrijstelling te beperken tot diensten die verenigingen met sportbeoefening of -bevordering als doel, *aan hun leden verlenen*. Indien die beperking conform de Zesde richtlijn is, zou in de specifieke omstandigheden van het hoofdgeding niet verder hoeven te worden gezocht.

64. De beperking lijkt te kloppen met artikel 13, A, lid 1, sub m, dat, zoals reeds gezegd, de lidstaten toestaat om voor „sommige” diensten die nauw samenhangen met sport, vrijstelling te verlenen. Afgaande op de formulering zou de vrijstelling dan mogen worden beperkt tot diensten die door sportverenigingen aan hun leden worden verleend. In haar eerste rapport over de Zesde richtlijn verklaarde de Commissie, dat de Raad zonder enige twijfel van mening was dat de lidstaten

slechts beperkte uitzonderingen dienden toe te staan, omdat er anders geen reden zou zijn geweest om het woord „sommige” te gebruiken. In de zaak Commissie/Spanje<sup>9</sup> concludeerde advocaat-generaal La Pergola echter dat het gebruik van het woord „sommige” stellig „niet erg gelukkig” was, maar enkel was bedoeld om de vrijstelling te beperken tot diensten die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend. Aangezien het punt in de onderhavige zaak bovendien niet ten overstaan van het Hof aan de orde is gesteld of is besproken, zou het naar mijn mening niet juist zijn om daarover thans een definitief standpunt in te nemen.

65. Een ander punt dat buiten het kader van de vragen van de Hoge Raad valt en waarover het Hof geen opmerkingen heeft ontvangen, is of het in overeenstemming is met de Zesde richtlijn dat in de Wet OB de leveringen en diensten door instellingen die sportfaciliteiten aanbieden zowel onder de vrijstelling voor leveringen of diensten van „sociale of culturele aard” (zie bovenstaande punten 11, 12 en 14) als onder de specifieke „sportvrijstelling” vallen. Wellicht worden hier twee vrijstellingen met elkaar verward. Het Hof beschikt echter niet over voldoende informatie inzake de werking van de Nederlandse wetgeving om zich hierover definitief uit te spreken.

<sup>9</sup> — Arrest van 7 mei 1988 (C-124/96, Jurispr. blz. I-2501, voetnoot 5 op blz. I-2507).

## Conclusie

66. Ik ben dan ook van mening dat het Hof de vragen van de Hoge Raad als volgt dient te beantwoorden:

- „1) Om vast te stellen of een instelling een winstoogmerk heeft in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet worden gelet op al haar activiteiten.
  
- 2) Jaarlijkse contributies aan een golfclub zijn een levering ‚onder bezwarende titel’ in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, van de diensten van de vereniging aan haar leden.
  
- 3) Een instelling zonder winstoogmerk in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn is een instelling die niet de verrijking van natuurlijke of rechtspersonen tot doel heeft en die niet feitelijk zodanig wordt beheerd dat deze verrijking plaatsvindt of wordt nagestreefd; niettemin staat het feit dat een instelling systematisch streeft naar een overschot dat zij aanwendt voor de diensten die zij verleent in de vorm van een sportfaciliteit, niet in de weg aan haar kwalificatie als instelling zonder winstoogmerk. Het eerste deel van de facultatieve voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, dat de betrokken instellingen niet ‚systematisch het maken van winst [mogen] beogen’, moet op dezelfde wijze worden uitgelegd.”