

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

21 maart 2002 \*

In zaak C-267/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

**Commissioners of Customs & Excise**

en

**Zoological Society of London,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, 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 (PB L 145, blz 1),

\* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, S. von Bahr en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,  
griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Zoological Society of London, vertegenwoordigd door P. Hopkins, barrister, en R. Cordara, QC, geïnstrueerd door het kantoor Ernst & Young, Tax advisers,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door G. Amodeo als gemachtigde, bijgestaan door N. Paines, QC,
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Zoological Society of London, vertegenwoordigd door R. Cordara en M. Smith, barrister, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Magrill als gemachtigde, bijgestaan door N. Paines, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, ter terechtzitting van 26 september 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 december 2001,

het navolgende

### Arrest

- 1 Bij beschikking van 21 juni 2000, ingekomen bij het Hof op 3 juli daaropvolgend, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- 2 Deze vraag is gerezen in een geschil tussen de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners”), bevoegd voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) in het Verenigd Koninkrijk, en de Zoological

Society of London (hierna: „Zoological Society”), ter zake van de onderwerping aan BTW van bepaalde prestaties van laatstgenoemde in het kader van het bestuur van de twee dierentuinen die zij te Londen exploiteert.

## Rechtskader

### *Gemeenschapsrecht*

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
2. de invoer van goederen.”

4 Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

n) 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;

[...]”

5 Artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

[...]

— beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

[...]"

*Nationaal recht*

6 Ter uitvoering van de in het voorgaande punt genoemde bepalingen van de Zesde richtlijn heeft de Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (verordening van 1996 inzake de BTW op culturele dienstverrichtingen), die op 1 juni 1996 in werking is getreden, de Value Added Tax Act 1994 (BTW-wet 1994) gewijzigd door er als volgt een nieuwe categorie vrijgestelde diensten aan toe te voegen:

„Punt 2

De verlening door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling, van het recht van toegang tot

a) een [...] dierentuin

[...]

## Toelichting

- 2) [...] onder ‚voor vrijstelling in aanmerking komende instelling’ wordt verstaan elke instelling (niet zijnde een publiekrechtelijke instelling) die
- a) door haar gerealiseerde overschotten niet mag uitkeren en niet uitkeert;
  - b) opbrengsten uit de diensten als bedoeld sub 2 aanwendt voor de instandhouding of verbetering van de faciliteiten die zij met die diensten ter beschikking stelt; en
  - c) op vrijwillige basis wordt bestuurd en beheerd door personen die geen direct of indirect belang bij haar activiteiten hebben.”

## Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 7 De Zoological Society is een instelling zonder winst oogmerk naar nationaal recht van het Verenigd Koninkrijk. Zij verricht een aantal activiteiten, waaronder de exploitatie van twee dierentuinen in haar hoedanigheid van eigenaresse.

- 8 Volgens de statuten van de Zoological Society bestaat deze uit een raad van bestuur (hierna: „raad van bestuur”) alsmede uit leden en ereleden. De raad van bestuur bestaat op zijn beurt uit een voorzitter, een secretaris, een penningmeester en achttien overige leden. Hij is bevoegd om beheerscommissies of -comité’s in het leven te roepen die verantwoordelijk zijn voor specifieke activiteiten. De leden van de raad van bestuur en van de commissies of comité’s ontvangen evenmin als de overige leden en de ereleden van de Zoological Society enige bezoldiging.
- 9 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens blijkt, dat de Zoological Society 350 à 400 bezoldigde deeltijd- en voltijdwerknemers in dienst heeft. Tot deze werknemers behoren een algemeen directeur, een financieel directeur en een directeur personeelszaken. Deze bezoldigde directeuren zijn geen lid van de raad van bestuur, noch van de beheerscommissies of -comité’s, hoewel zij de vergaderingen daarvan wel regelmatig bijwonen en deelnemen aan de activiteiten van de Zoological Society op alle gebieden.
- 10 De door de Zoological Society verzochte teruggaaf van de BTW die zij had afgedragen over de entreegelden van de dierentuinen over de periode van 1 januari 1990 tot en met 31 mei 1996, werd door de Commissioners afgewezen, op grond dat de in dit verband verrichte diensten niet konden worden beschouwd als diensten die voor vrijstelling in aanmerking kwamen op grond van de Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. De Commissioners waren met name van mening, dat de Zoological Society niet beantwoordde aan het criterium dat het beheer en bestuur van een instelling die wenst te worden vrijgesteld van BTW, in hoofdzaak op vrijwillige basis dient te geschieden, aangezien een deel van het bezoldigde personeel van de Zoological Society bij het beheer en bestuur betrokken was.
- 11 Het VAT and Duties Tribunal, Londen (Verenigd Koninkrijk), waarbij de Zoological Society beroep in eerste aanleg had aangetekend, oordeelde dat laatstgenoemde werd beheerd en bestuurd door de drie bestuursleden en de



achttien overige leden van de raad van bestuur. Het voegde daaraan toe dat, zo dezen inderdaad hun bevoegdheden uitoefenden en de hun in de oprichtingsakte opgedragen taken verrichtten, aan de voorwaarden voor vrijstelling zou zijn voldaan. Rekening houdend met de hem verstrekte informatie en met name gezien de frequentie en uitgebreidheid van de door de raad van bestuur verrichte controles, heeft het VAT and Duties Tribunal het bij hem ingestelde beroep toegewezen.

- 12 De High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), waarbij de Commissioners in hoger beroep zijn gegaan, is van oordeel dat de oplossing van het geschil afhankelijk is van de uitlegging van de nationale BTW-bepalingen in het licht van de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn. Zij heeft dan ook besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Hoe moet de zinsnede ‚beheer en bestuur in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen’ in artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, gelet op de feitelijke omstandigheden van de onderhavige zaak, worden uitgelegd? In het bijzonder:

- a) op basis van welke criteria moet worden bepaald door wie een instelling wordt beheerd en bestuurd in de zin van deze bepaling? Doelen deze woorden

— enkel op de leden van de hoogste toezichthoudende organen van de instelling, of

— op iedere met enigerlei bestuurs- of beheersfunctie belaste persoon? Indien dit laatste het geval is, op basis van welke criteria moet dan worden bepaald of een persoon een relevante bestuurs- of beheersfunctie vervult?

b) Op basis van welke criteria moet worden vastgesteld of het bestuur en het beheer van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis geschieden? Doelen deze woorden

— op de mate waarin de instelling wordt beheerd en bestuurd door bezoldigde respectievelijk onbezoldigde personen, en zo ja, hoe moet dit criterium worden toegepast; of

— op de individuele financiële grondslag op basis waarvan ieder van de personen die zich met het bestuur en het beheer van de instelling bezighouden, zijn taak vervult (bijvoorbeeld, niemand van die personen mag meer dan een symbolische vergoeding ontvangen); of

— op enig ander, en zo ja, welk criterium?"

**De vraag, sub a**

<sup>13</sup> Met zijn vraag, sub a, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 2, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden

uitgelegd, dat de voorwaarde dat het beheer en het bestuur van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten geschieden, uitsluitend betrekking heeft op de leden van de hoogste bestuursorganen van deze instelling, of op iedere persoon die binnen de instelling met enige beheers- of bestuursactiviteit is belast.

- 14 Volgens de Zoological Society en de Commissie geldt deze voorwaarde enkel voor de leden van de hoogste bestuursorganen en niet voor alle personen die beheersfuncties in de ruime zin van het woord uitoefenen. De aanwezigheid van bezoldigd personeel in een instelling als de Zoological Society is niet doorslaggevend, zolang de betrokken personen geen doorslaggevende invloed op wezenlijke beslissingen hebben, namelijk beslissingen betreffende het — met name financiële — beleid van de instelling en de bepaling van de activiteiten.
  
- 15 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt daarentegen dat alle met beheers- en bestuursactiviteiten belaste personen van de betrokken instelling in de beschouwing moeten worden betrokken. De in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd. Derhalve moet niet alleen rekening worden gehouden met de statuten van de betrokken instelling, maar moet ook worden onderzocht welke personen de instelling daadwerkelijk beheren en besturen. De dubbele verwijzing naar beheer en bestuur is een aanwijzing dat het niet enkel kan gaan om de leden van de hoogste bestuursorganen.
  
- 16 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn een aanvullende voorwaarde is die de lidstaten mogen stellen voor de verlening van bepaalde vrijstellingen genoemd in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn.

- 17 Wat de uitlegging van deze aanvullende voorwaarde betreft, die inhoudt dat een instelling die aanspraak maakt op een van de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn in hoofdzaak op vrijwillige basis moet worden beheerd en bestuurd, blijkt uit de juridische context van deze voorwaarde dat de communautaire wetgever een onderscheid heeft willen maken tussen de activiteiten van commerciële ondernemingen en die van instellingen die niet het maken van winst ter verdeling onder de leden beogen (zie wat de vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn betreft, het arrest van heden in de zaak Kennemer, C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 34).
- 18 Het doel van deze voorwaarde is dus de BTW-vrijstelling voor te behouden aan instellingen die geen commercieel doel hebben, door te eisen dat de personen die deelnemen aan het beheer en bestuur van dergelijke instellingen geen financieel eigenbelang bij de resultaten van de werkzaamheden ervan hebben in de vorm van een bezoldiging, een winstuitkering of enig ander, ook indirect financieel voordeel.
- 19 De voorwaarde dat financieel eigenbelang ontbreekt heeft dus slechts betrekking op de personen die rechtstreeks met het beheer en het bestuur van een instelling belast zijn en niet op alle personeel dat op enigerlei wijze tegen betaling in het bestuur werkzaam is. Zoals de Zoological Society betoogt, verbiedt geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn de in artikel 13, A, ervan bedoelde instellingen betaald personeel in dienst te nemen, aangezien het bij veel instellingen waarop die bepalingen van toepassing zijn, zoals ziekenhuizen en onderwijsinstellingen, juist gebruikelijk is om dergelijk personeel in dienst te nemen om hun taken te vervullen.
- 20 Om te bepalen welke personen rechtstreeks met het beheer en het bestuur van een instelling in de zin van artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde

richtlijn belast zijn, moet in de eerste plaats worden gekeken naar de statuten van de betrokken instelling teneinde de leden van de bestuursorganen en hun concrete bevoegdheden vast te stellen.

- 21 Vervolgens moet worden nagegaan welke personen daadwerkelijk het beheer en het bestuur van de instelling uitoefenen in die zin dat zij, evenals de directieleden van een commerciële onderneming, in laatste instantie beslissen over het beleid van de instelling, met name op financieel gebied, en hogere toezichthoudende taken uitoefenen. Zoals de advocaat-generaal in punt 32 van zijn conclusie opmerkt, omvatten dergelijke activiteiten veeleer het nemen dan het uitvoeren van beleidsbeslissingen betreffende de instelling en worden zij dan ook genomen op een hoger niveau. De eis dat het beheer en het bestuur in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten plaatsvinden, geldt dus niet voor personen die met louter uitvoerende taken zijn belast.
- 22 Gelet op het voorgaande dienen de ter zake bevoegde nationale instanties uiteindelijk voor elke betrokken instelling te bepalen, welke personen onder het toepassingsgebied van de in artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn genoemde aanvullende voorwaarde vallen en dus moeten voldoen aan de eis dat zij geen financieel belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instelling.
- 23 Op de vraag, sub a, dient dus te worden geantwoord, dat artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de voorwaarde dat het beheer en het bestuur van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten geschieden, uitsluitend betrekking heeft op de leden van deze instelling die volgens de statuten belast zijn met het bestuur op het hoogste

niveau en op andere personen die, zonder in de statuten te zijn aangewezen, de instelling daadwerkelijk besturen doordat zij beslissingen in laatste instantie over het beleid van de instelling nemen, met name op financieel gebied, en hogere toezichthoudende taken uitoefenen.

**De vraag, sub b**

- 24 Met zijn vraag, sub b, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis” betrekking hebben op de samenstelling van de organen die met de beheers- en bestuurstaken van een instelling zijn belast, in die zin dat bepaalde personen die een financieel belang in de instelling hebben in uitzonderlijke gevallen in geringe mate betrokken mogen zijn bij deze taken, of dat bedoelde woorden betrekking hebben op het salaris van deze personen in die zin, dat hun in uitzonderlijke gevallen symbolisch bepaalde financiële voordelen mogen worden toegekend.
- 25 De Zoological Society, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn het erover eens dat de woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis” aldus moeten worden uitgelegd, dat het beheer van de instelling weliswaar volledig door onbezoldigde personen moet geschieden, maar dat indien bezoldigd personeel incidenteel of in geringe mate meewerkt aan het nemen van belangrijke beslissingen dan wel kleine of symbolische betalingen ontvangt, zulks niet volstaat om de activiteit van de instelling niet als „in hoofdzaak op vrijwillige basis” te beschouwen en te concluderen dat de instelling een verkapte commerciële doelstelling heeft.
- 26 In dit verband blijkt uit de doelstelling van artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn, zoals deze in punt 17 van het onderhavige arrest

is uiteengezet, dat de in deze bepaling gestelde voorwaarde tot doel heeft, een onderscheid te maken tussen de activiteiten van commerciële ondernemingen en die van instellingen zonder winstoogmerk, te weten instellingen die geen winst ter verdeling onder de leden beogen. De woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis” hebben dus zowel betrekking op de leden van de bestuursorganen als op de personen die, zonder door de statuten van een instelling als bedoeld in die bepaling te zijn aangewezen, daadwerkelijk het bestuur uitoefenen, en op de bezoldiging die deze laatste personen eventueel gewoonlijk of bij wijze van uitzondering van de betrokken instelling ontvangen.

27 Het is aan de ter zake bevoegde nationale instanties om voor elke betrokken instelling door middel van een globaal onderzoek te bepalen of, gezien een eventuele bijdrage aan het beheer van een instelling, zoals gedefinieerd in het kader van het antwoord op de vraag sub a, van personen die een financieel belang in die instelling hebben, alsmede eventuele aan die personen toegekende bezoldigingen, al dan niet kan worden geconcludeerd dat het beheer en het bestuur van de instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis geschieden.

28 Op de vraag, sub b, moet dan ook worden geantwoord, dat artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis” zowel betrekking hebben op de leden van de organen die belast zijn met de beheers- en bestuurstaken van een instelling als in deze bepaling bedoeld, als op de personen die, zonder door de statuten te zijn aangewezen, daadwerkelijk het bestuur uitoefenen, en op de bezoldiging die deze personen van de instelling ontvangen.

## Kosten

- 29 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

### HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), bij beschikking van 21 juni 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, 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 aldus worden uitgelegd, dat de voorwaarde dat het beheer en het bestuur van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten geschieden, uitsluitend betrekking heeft op de leden van deze instelling die



volgens de statuten belast zijn met het bestuur op het hoogste niveau en op andere personen die, zonder in de statuten te zijn aangewezen, de instelling daadwerkelijk besturen doordat zij beslissingen in laatste instantie over het beleid van de instelling nemen, met name op financieel gebied, en hogere toezichthoudende taken uitoefenen.

- 2) Artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat de woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis” zowel betrekking hebben op de leden van de organen die belast zijn met de beheers- en bestuurstaken van een instelling als in deze bepaling bedoeld, als op de personen die, zonder door de statuten te zijn aangewezen, daadwerkelijk het bestuur uitoefenen, en op de bezoldiging die deze personen van de instelling ontvangen.

Jann

von Bahr

Timmermans

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 21 maart 2002.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

P. Jann