



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 15 juni 2017¹

Zaak C-90/16

The English Bridge Union Limited
tegen
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk)
om een prejudiciële beslissing]

„Richtlijn 2006/112/EG – Btw – Artikel 132, lid 1, onder m) – Vrijstellingen – Diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding – Begrip ‚sport‘ – Wedstrijdbridge)

Inleiding

1. „Kijk bijvoorbeeld eens naar de activiteiten die we ‚spelen‘ noemen. Ik bedoel bordspelen, kaartspelen, balspelen, en Olympische Spelen, enzovoort. Wat hebben deze allemaal gemeenschappelijk? – Zeg niet: ‚Ze moeten iets gemeen hebben, anders zouden ze geen ‚spelen‘ heten‘ – maar kijk, of ze allemaal iets gemeen hebben. – Want als je ze bekijkt zul je weliswaar niet iets zien dat ze allemaal gemeen hebben, maar je zult gelijkenissen, verwantschappen, zien en wel een hele reeks. Zoals gezegd: denk niet, maar kijk!”²

2. In het onderhavige verzoek van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing worden problemen aan de orde gesteld die vergelijkbaar zijn met die waarmee Wittgenstein werd geconfronteerd toen hij op zoek was naar gemeenschappelijke kenmerken op grond waarvan een activiteit als „spel” wordt gedefinieerd. Thans gaat het echter niet om een definitie van „spel”, maar van „sport” in verband met de vraag of wedstrijdbridge – met het oog op btw-vrijstelling – al dan niet als „sport” kan worden aangemerkt.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² L. Wittgenstein, *Filosofische onderzoekingen*, (1953), vertaald door M. Derksen en S. Terwee, Meppel: Boom, 1992, § 66.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Hoofdstuk 2 van titel IX van richtlijn 2006/112/EG van de Raad³ is getiteld „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Artikel 132 van dat hoofdstuk luidt als volgt:

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

[...]

- l) diensten en nauw daarmee samenhangende goederenleveringen ten behoeve van hun leden in het collectief belang, tegen een statutair vastgestelde contributie door instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;
- m) sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen;
- 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;

[...]”

Brits recht

4. Groep 10 in bijlage 9 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de omzetbelasting 1994) voorziet in btw-vrijstellingen voor bepaalde diensten in verband met sport:

„Groep 10: Sport, sportwedstrijden en lichamelijke opvoeding

[...]1. De verlening van het recht om deel te nemen aan een wedstrijd op het gebied van sport of vrijetijdssportactiviteiten indien de tegenprestatie voor dat recht bestaat in een geldsom die volledig wordt bestemd voor het verstrekken van een prijs of prijzen die bij die wedstrijd worden uitgereikt.

2. De verlening, door een in aanmerking komende instelling die is opgericht voor de beoefening van sport of vrijetijdssportactiviteiten, van het recht om deel te nemen aan een wedstrijd in een dergelijke activiteit.

3. De verrichting ten behoeve van particulieren, met uitzondering van niet-leden ingeval de instelling een lidmaatschapsregeling kent, door een in aanmerking komende instelling van diensten die nauw samenhangen met en van wezenlijk belang zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding waaraan de particulier deelneemt.”

³ Richtlijn van 28 november betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 34, blz. 1, in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding) (hierna: „btw-richtlijn”).

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

5. Bridge is een slagenkaartspel voor vier spelers in twee teams, waarbij de teamgenoten tegenover elkaar rond een tafel zitten. Het spel kent vier fasen: delen van de kaarten, bieden, uitspelen en de score opmaken. Miljoenen mensen spelen wereldwijd bridge bij verenigingen, op toernooien, online en met vrienden.

6. Bij verenigingen en in wedstrijden wordt meestal „wedstrijdbridge” gespeeld, waarbij de kaarten die elke speler heeft gekregen behouden blijven, zodat elk team achtereenvolgens met dezelfde set kaarten speelt als zijn tegenstrevers aan de andere tafels. De puntentelling is daarbij gebaseerd op de relatieve prestaties.

7. Deze spelvorm wordt in wedstrijdverband op nationaal en internationaal niveau gespeeld.

8. De English Bridge Union (Engelse bridgebond; hierna: „EBU”) is het nationale orgaan voor wedstrijdbridge in Engeland. De aandeelhouders van de EBU zijn de regionale bridgeorganisaties. De EBU organiseert bridgetoernooien en brengt spelers inschrijfgeld in rekening voor de deelname aan dergelijke toernooien. Dit inschrijfgeld is volgens het btw-recht van het Verenigd Koninkrijk onderworpen aan btw.⁴

9. De EBU diende bij Her Majesty’s Revenue and Customs een verzoek in om teruggaaf van de btw die zij over die inschrijfgelden had betaald, met het argument dat de inschrijfgelden overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn waren vrijgesteld van btw. De Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk) wees dat verzoek af bij beschikking van 12 februari 2014. De EBU stelde beroep in tegen deze beschikking. De First-tier Tribunal (rechter in eerste aanleg) verwierp het beroep van de EBU, maar gaf wel toestemming voor het instellen van hoger beroep bij de Upper Tribunal. Na een terechtzitting op 14 juli 2015 bepaalde de Upper Tribunal bij beschikking van 23 juli 2015 dat, om in hoger beroep uitspraak te kunnen doen, een beslissing over de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder m), vereist was. Op 1 september 2015 verzocht deze rechter het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen: „1) Wat zijn de wezenlijke kenmerken waarover een activiteit moet beschikken om een ‚sport’ te zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 [de btw-richtlijn]? Moet een activiteit in het bijzonder een aanzienlijke (of niet onaanzienlijke) lichamelijke component hebben die voor de uitkomst ervan van belang is, of volstaat het dat deze activiteit een aanzienlijke geestelijke component heeft die voor de uitkomst ervan van belang is?

2) Is wedstrijdbridge een ‚sport’ in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn?”

10. De verwijzingsbeslissing is ter griffie van het Hof ingekomen op 15 februari 2016. De regeringen van het Verenigd Koninkrijk en Nederland en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. De EBU, het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben deelgenomen aan de terechtzitting van 2 maart 2017.

⁴ Wat betreft de status van het spel in andere lidstaten dan het Verenigd Koninkrijk, staat tussen partijen vast dat wedstrijdbridge door de belastingautoriteiten in België, Denemarken, Frankrijk, Nederland en Oostenrijk wordt behandeld als „sport” in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn. Tevens staat tussen partijen vast dat wedstrijdbridge in Ierland en Zweden niet als „sport” wordt behandeld.

Analyse

Eerste vraag: „sport” in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn – lichamelijk of geestelijk?

11. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of tot de wezenlijke kenmerken die een activiteit moet hebben om een „sport” te zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 een niet onaanzienlijke lichamelijke component behoort die voor de uitkomst ervan van belang is, of dat het volstaat dat deze activiteit een aanzienlijke geestelijke component heeft die voor de uitkomst ervan van belang is.

12. Krachtens artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn dienen de lidstaten btw-vrijstelling te verlenen voor handelingen die bestaan in het verrichten van „sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”.

Algemene opmerkingen over vrijstellingen in de btw-richtlijn en de desbetreffende rechtspraak

13. De algemene regel die ten grondslag ligt aan het bij de btw-richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde luidt dat alle handelingen zijn onderworpen aan btw. Vrijstellingen van btw zoals die waarin artikel 132 van die richtlijn voorziet, moeten worden beschouwd als uitzonderingen op deze regel.

– Vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn

14. De vrijstellingen waarin artikel 132 van de btw-richtlijn voorziet, zijn echter niet facultatief van aard. Zoals blijkt uit het prescriptieve taalgebruik („verlenen”), zijn de lidstaten verplicht de in artikel 132 van die richtlijn genoemde handelingen vrij te stellen van btw. Dit betekent dat het in het belang van de Unie is dat voor de genoemde handelingen vrijstelling wordt verleend. Het betekent ook dat, ofschoon vrijstellingen als uitzonderingen op de algemene regel restrictief moeten worden uitgelegd, dit belang van de Unie niet uit het oog mag worden verloren. Het kader verschilt derhalve van het kader dat van toepassing is op rechtvaardigingsgronden of dwingende vereisten uit hoofde van de grondrechten van de EU en in verband daarmee vastgestelde harmonisatiemaatregelen. De lidstaten beschikken niet over enige beoordelingsvrijheid, met de daarbij behorende gevolgen, zoals de toepassing van het evenredigheidsbeginsel om te bepalen of de uitzondering evenredig is. Indien aan de voorwaarden van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn is voldaan, moeten de lidstaten vrijstelling verlenen voor de betrokken handelingen. Een dergelijke verplichting van de lidstaten is bovendien nodig om een uniforme toepassing van de vrijstelling in de hele Europese Unie te waarborgen.

15. Het Hof is bij tal van gelegenheden verzocht om uitlegging te geven aan de vrijstellingen van de btw-richtlijn en haar voorlopers. De betrokken zaken kunnen in drie categorieën worden onderverdeeld.

16. De eerste categorie betreft zaken waarbij vragen aan de orde zijn over wie in aanmerking komt voor vrijstelling. In dit verband is het de lidstaten volgens vaste rechtspraak van het Hof op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit verboden om bij de toekenning van vrijstellingen te differentiëren naar de rechtsvorm of organisatievorm van de entiteit die de handeling verricht.⁵

⁵ Zie in die zin arrest van 14 maart 2013, Commissie/Frankrijk (C-216/11, EU:C:2013:162, punt 20). Zie ook arrest van 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punt 24); zie specifiek met betrekking tot de vrijstelling voor sport: arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30).

17. De tweede categorie betreft zaken waarin het Hof zich gebogen over de vraag of een bepaalde activiteit die verband houdt met een vrijgestelde activiteit eveneens onder de vrijstelling valt. In de zaken Stockholm Lindöpark⁶ en Turn- und Sportunion Waldburg⁷ was het Hof van oordeel dat de verhuur respectievelijk de verpachting van onroerende goederen niet rechtstreeks verband houdt met sport en daarom niet vrijgesteld is van btw, terwijl het ter beschikking stellen van een terrein of een scheidsrechter van essentieel belang is voor de beoefening van de sport⁸ en derhalve wel onder de btw-vrijstelling valt.

18. De derde categorie betreft zaken waarin het Hof uitspraak gedaan over de vraag welke soorten activiteiten als sport kunnen worden beschouwd. In de zaak Zamberk⁹ was het van oordeel dat sportactiviteiten die noch in georganiseerd verband, noch op regelmatige basis worden beoefend en die niet op competitie zijn gericht, onder de vrijstelling vallen. In de zaak Commissie/Nederland¹⁰ oordeelde het dat de verhuur van pleziervaartuigen niet gelijk kan worden gesteld met een sportactiviteit, omdat zij ook louter recreatief kunnen worden gebruikt.¹¹ In deze zaak ging het echter niet om de definitie van „sport” als zodanig, aangezien niet werd bestreden dat het varen als sport kan worden beschouwd.

– *Andere geselecteerde vrijstellingen in de btw-richtlijn*

19. In de zaak Rank Group¹² oordeelde het Hof dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit in de context van de vrijstelling voor kansspelen van artikel 135, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn.¹³ De vraag of het bij die activiteit om „weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen” ging, was daarom afhankelijk van een marktgerichte benadering: indien consumenten diensten als soortgelijk beschouwen, moeten zij op dezelfde wijze worden belast.

20. Ten aanzien van vrijstellingen voor medische diensten heeft het Hof reeds vroeg verduidelijkt dat door dierenartsen verrichte diensten¹⁴, biologische analyses op het gebied van genetisch verwantschapsonderzoek¹⁵ en de opslag van stamcellen voor potentiële toekomstige behandelingen¹⁶ niet onder de definitie van de btw-vrijstellingen in artikel 132, lid 1, onder b) en/of c), vallen, terwijl thuiszorg door verpleegsters¹⁷, medische analyses door particuliere ondernemingen¹⁸ en het isoleren en kweken van gewrichtskraakbeencellen¹⁹ wel onder de definitie van medische verzorging vallen.²⁰ Uit deze zaken kan worden opgemaakt dat het begrip „medische verzorging” geen bijzonder strikte uitlegging vergt, aangezien de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging, ten doel heeft ervoor te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk worden vanwege verhoogde kosten.²¹

6 Arrest van 18 januari 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Arrest van 12 januari 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Arrest van 21 februari 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, punten 24 en 25).

10 Arrest van 25 februari 2016 (C-22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118).

11 Arrest van 25 februari 2016 (C-22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punt 30).

12 Arrest van 10 november 2011 (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 36).

13 Voormalig artikel 13, B, onder f), van richtlijn 77/388.

14 Arrest van 24 mei 1988, Commissie/Italië (122/87, EU:C:1988:256, punt 9).

15 Arrest van 14 september 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, punt 22).

16 Arrest van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 52).

17 Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 41).

18 Arrest van 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punt 31).

19 Arrest van 18 november 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, punt 32).

20 De situatie met betrekking tot psychotherapie is ingewikkelder: zie arresten van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 50), en van 13 september 2007, Common Market Fertilizers/Commissie (C-443/05 P, EU:C:2007:511, punt 46).

21 Arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punt 23).

21. Ik concludeer uit de hierboven aangehaalde rechtspraak dat het begrip „sport” als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn in enge zin dient te worden uitgelegd, maar dat daarbij rekening moet worden gehouden met het doel van de vrijstelling.

22. Het begrip „sport” is in richtlijn 2006/112 niet gedefinieerd. Evenmin bestaat er een alomvattende definitie van „sport” op Unieniveau die in de hele EU van toepassing is op elke handeling van primair of secundair recht. Daarom moeten we een beroep doen op de klassieke methode van uitlegging aan de hand van de bewoordingen, de systematiek (of algemene opzet), de context/het doel (of de geest) en de ontstaansgeschiedenis.

Bewoordingen

23. Bij ontstentenis van een duidelijke definitie moet de gewone betekenis van het begrip „sport” het uitgangspunt van de uitlegging vormen. Toonaangevende woordenboeken bevatten definities die stroken met onze intuïtie dat er duidelijk sprake moet zijn van een lichamelijk element. Dit moge blijken uit de definities die, aan deze zijde van de Atlantische Oceaan²², worden gegeven door het *Oxford Advanced Learner's Dictionary* („een activiteit die men voor zijn plezier uitoefent en die lichamelijke inspanning of vaardigheid vereist en die gewoonlijk op een specifiek terrein en volgens vaste regels wordt beoefend”)²³, het *Cambridge Dictionary* („een spel, wedstrijd of activiteit dat of die lichamelijke inspanning en vaardigheid vereist en volgens regels, voor het plezier en/of als beroep wordt gespeeld of uitgeoefend”)²⁴, het Poolse *Słownik języka polskiego* (woordenboek van de Poolse taal) van uitgeverij PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe („oefeningen en spellen die ter verbetering van de conditie of voor wedstrijdoeleinden worden verricht of beoefend met het oog op zo goed mogelijke resultaten”)²⁵, de Franse *Larousse* („lichamelijke activiteit ter verbetering van de fysieke conditie”)²⁶, of de Duitse *Duden* („lichamelijke activiteit die [in wedstrijden] volgens bepaalde regels en voor het bij beweging en spel ondervonden plezier wordt verricht ten behoeve van lichamelijke oefening”)²⁷.

Systematiek

24. Artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn heeft betrekking op „sport of lichamelijk opvoeding”. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie stellen dat het feit dat de bepaling betrekking heeft op „sport of lichamelijk opvoeding” ook inhoudt dat het begrip „sport” een lichamelijk element vereist. Het gebruik van het voegwoord „of” kan inderdaad aldus opgevat dat de betekenis van het begrip „lichamelijke oefening” overlapping vertoont met die van het begrip „sport”, in die zin dat elke sport een lichamelijke component moet hebben. Hieruit zou bijgevolg kunnen worden geconcludeerd dat de twee begrippen „sport” en „lichamelijke opvoeding” voor de wetgever nauw met elkaar verband houden, zo niet synoniemen zijn.

25. Ik vind dat argument echter niet overtuigend.

22 Er is mij maar één definitie van „sport” onder ogen is gekomen die op het punt van het vereiste van een lichamelijk element niet ondubbelzinnig is, namelijk in het *Merriam-Webster Dictionary*, dat drie definities bevat, waarvan er slechts één betrekking heeft op een „lichamelijke activiteit die men voor zijn plezier uitoefent”; zie <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>

23 Zie http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport

24 Zie <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>

25 „Ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników”, zie <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>

26 „Activité physique visant à améliorer sa condition physique”, zie <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>

27 „Nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung”, zie <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>

26. Uit het feit dat de Uniewetgever „sport” en „lichamelijke opvoeding” in een en dezelfde bepaling heeft opgenomen, blijkt mijns inziens slechts dat deze begrippen een zekere overeenkomst vertonen, die echter niet per se verband hoeft te houden met het lichamelijke element. De overeenkomst zou net zo goed gelegen kunnen zijn in het „opvoedingsaspect” van „lichamelijke opvoeding” of in andere elementen die beide begrippen gemeen hebben, zoals gezondheidsvoordelen, gemeenschapszin of organisatorische kwesties. Wellicht heeft de Uniewetgever ervoor willen zorgen dat activiteiten waarvan kan worden betwijfeld dat zij door een lichamelijk element zijn gekenmerkt, maar die over het algemeen als „sport” worden beschouwd, zoals schieten, boogschieten of schaken, onder de definitie vallen²⁸, of wilde hij er slechts voor zorgen dat „lichamelijke opvoeding”, ondanks het feit dat die activiteit normaliter niet door een wedstrijdelement is gekenmerkt, toch onder artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn valt. Volgens mij verduidelijkt dit onderscheid eerder dat artikel 132, lid 1, onder m), van de richtlijn ook van toepassing is op vormen van lichamelijke opvoeding, ook al zijn deze wellicht om de een of andere reden geen „sport”. Een voor de hand liggend voorbeeld hiervoor is lichamelijke opvoeding zonder klaarblijkelijk wedstrijdelement, zoals trainingen. Het mag toch wel duidelijk zijn dat voetbaltrainingen onder artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn vallen?

27. Met andere woorden: er kan niet van worden uitgegaan dat de uitdrukking „sport of lichamelijke opvoeding” is gebruikt met het doel hiervan activiteiten uit te sluiten die niet worden gekenmerkt door een lichamelijk element.

28. De systematiek van de btw-richtlijn als geheel geeft dus geen uitsluitsel over de vraag of een activiteit die vooral in een geestelijke in plaats van een lichamelijke exercitie bestaat, kan worden aangemerkt als „sport” in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn.

Ontstaansgeschiedenis

29. Ook uit de ontstaansgeschiedenis van de btw-richtlijn komt geen exactere definitie naar voren. De delegatie van het Verenigd Koninkrijk heeft in het protocol van de Raad van 17 mei 1977 inzake de Zesde richtlijn 77/388/EEG²⁹ opgemerkt dat in het geval van (het huidige) artikel 132, lid 1, onder m) en n), een nauwkeuriger definitie van de betrokken activiteiten vereist is³⁰, maar voor zover ik weet is er nooit een dergelijke definitie in de btw-richtlijn opgenomen.

Doel

30. Sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, worden door de Uniewetgever beschouwd als diensten van openbaar belang die dienen te worden vrijgesteld van btw. Bovendien moet de bedoeling van deze vrijstelling worden gezien in het licht van artikel 165, lid 1, tweede alinea, VWEU, waarin is bepaald dat de Unie bijdraagt tot de bevordering van de Europese inzet op sportgebied, rekening houdend met haar specifieke kenmerken, haar op vrijwilligerswerk berustende structuren en haar sociale en educatieve functie.

28 Ik zal hieronder op deze drie takken van sport terugkomen.

29 Richtlijn 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 1977, L 145, blz. 1)

30 Zie Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, 3e ed., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, blz. 310.

31. Wanneer we kijken welke activiteiten zonder lichamelijk element in de lidstaten gewoonlijk worden aangemerkt als sport, komt een nogal divers beeld naar voren. Het belangrijkste voorbeeld in dit verband is schaken, een activiteit die over het algemeen als sport wordt beschouwd³¹, zij het niet – voor zover ik dat kan beoordelen – in het Verenigd Koninkrijk.

32. In een bredere context valt te constateren dat het Comité van ministers van de Raad van Europa in 1992 een Handvest voor de sport³² heeft opgesteld waarin in de definitie van „sport” specifiek wordt verwezen naar een „lichamelijke activiteit”.

33. De activiteiten van de Raad van Europa kunnen inderdaad als maatstaf dienen voor de activiteiten van de Unie. De Unie heeft immers niet alleen een algemene plicht om iedere dienstige samenwerking tot stand te brengen met de Raad van Europa³³, maar ook de specifieke plicht om de samenwerking te bevorderen op het gebied van sport³⁴ en cultuur³⁵. Wat sport betreft, vormt de Raad van Europa volgens de bewoordingen van artikel 165, lid 3, VWEU een „bevoegde internationale [organisatie]”.

34. Toch wijst niets erop dat de Uniewetgever heeft beoogd een verband te leggen tussen het begrip in de btw-richtlijn en dat in het Handvest voor de sport van 1992.

35. Bridge wordt in het kader van het programma Erasmus+ als sport beschouwd. Uit hoofde van Erasmus+ kunnen ook activiteiten worden gefinancierd die niet noodzakelijkerwijs van btw zijn vrijgesteld. Met andere woorden: het begrip „sport” moet voor de toepassing van de btw-richtlijn autonoom worden gedefinieerd³⁶, maar hoeft in het recht van de Europese Unie niet per se een algemeen aanvaarde betekenis te hebben. Volgens mij kunnen we er niet van uitgaan dat de Raad van Europa of de politieke instellingen van de Unie één definitie van „sport” hanteren die algemeen van toepassing is op alle rechtshandelingen, met name vanwege het feit dat de definitie van het begrip afhankelijk kan zijn van het doel van de handeling in kwestie.

36. De vraag luidt in casu dan ook niet of sport volgens bepaalde definities een element van fysieke inspanning of exercitie inhoudt, maar of de activiteiten die onder de noemer „sport” in aanmerking komen voor vrijstelling van btw op grond van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn een element van fysieke inspanning moeten inhouden. Hieronder zal ik daarom wezenlijke elementen aandragen voor een definitie van het begrip „sport” met het oog op de toepassing van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn, die voortvloeien uit het algemene doel dat in de systematiek van die richtlijn verbonden is aan die bepaling.

31 Bij mijn weten wordt schaken als sport wordt beschouwd in Denemarken, België, Italië, Frankrijk en Oostenrijk. In Duitsland wordt schaken weliswaar niet als sport beschouwd, maar komt het wel in aanmerking voor de vrijstelling waarin § 52, lid 2, van de Duitse Abgabenordnung voorziet. Bridge wordt in Duitsland niet als „sport” aangemerkt, maar in een arrest van het Finanzgericht Köln (13 K K3949/09 van 17 oktober 2013) wordt bridge als „culturele traditie” aangemerkt om in aanmerking te komen voor de dezelfde vrijstelling die ook voor schaken geldt.

32 Aanbeveling R (92) 13 REV van het Comité van ministers van de Raad van Europa inzake het herziene Handvest voor de sport, aangenomen door het comité op 24 september 1992 tijdens de 480e vergadering van de afgevaardigden van de ministers en herzien tijdens hun 752e vergadering op 16 mei 2001, artikel 2, onder a). Er zij op gewezen dat het handvest volgens artikel 2, onder b), ervan een aanvulling vormt op de ethische beginselen en beleidsrichtsnoeren die zijn vastgesteld in: i) de Europese Overeenkomst inzake gewelddadigheden door en wangedrag van toeschouwers rond sportevenementen en in het bijzonder rond voetbalwedstrijden; ii) de Overeenkomst ter bestrijding van doping. Deze twee documenten hebben vooral betrekking op kwesties in verband met professionele lichamelijke sport.

33 Zie artikel 220, lid 1, VWEU.

34 Zie artikel 165, lid 3, VWEU.

35 Zie artikel 167, lid 3, VWEU.

36 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormen de in dat artikel bedoelde vrijstellingen autonome begrippen van het Unierecht zijn, die dienen te voorkomen dat het btw-stelsel door de lidstaten uiteenlopend wordt toegepast; zie arrest van 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 17).

Naar een definitie van „sport”³⁷

37. De betekenis van het begrip „sport” heeft tussen de eerste Olympische Spelen in de Griekse oudheid en de 21e eeuw aanzienlijke veranderingen doorgemaakt. Oorspronkelijk werd onder „sport”, toen dit begrip in de veertiende eeuw in de Engelse taal werd geïntroduceerd, „verpozing” verstaan. Pas later werd het geassocieerd met een fysieke activiteit gericht op training van het lichaam volgens vaste regels.³⁸ Deze definitie, die, zoals we hierboven hebben gezien, nog steeds in brede kring wordt onderschreven, is in geen geval algemeen geldig.

38. Zo nemen de SportAccord International Federations’ Union³⁹, de International University Sports Federation⁴⁰ en het Internationaal Olympisch Comité⁴¹ uitdrukkelijk ook denksporten op in hun definitie, terwijl zij ook activiteiten zonder lichamelijk element ondersteunen. Het beste voorbeeld in dit verband is schaken. Wanneer een lichamelijk element geen vereiste vormt⁴², wordt sport gedefinieerd door het wedstrijd karakter en het feit dat sportartikelen door meer dan slechts één leverancier worden aangeboden – zodat activiteiten die geen breed draagvlak in het maatschappelijk middenveld hebben zijn uitgesloten, zoals het geval is met commerciële producten die op de markt worden gebracht en die door ondernemingen puur voor consumptiedoeleinden zijn ontworpen (zoals videospelen).

39. Mijns inziens kunnen deze definities niet worden gebruikt om het in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn bedoelde begrip „sport” uitputtend af te bakenen, maar zij vormen een goed uitgangspunt. De internationale status die door het Internationaal Olympisch Comité en/of SportAccord aan denksporten wordt toegekend, impliceert een zekere acceptatie door het publiek en kan betekenen dat zij over het algemeen worden beschouwd als activiteiten die vergelijkbaar zijn met gevestigde sporten. Met het oog op de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter zij erop gewezen dat de acceptatie door internationale sportorganisaties in het licht van het in de zaak Rank Group genoemde vergelijkbaarheids criterium⁴³ van belang zou moeten zijn voor de beoordeling of een activiteit in beginsel als sport kan worden beschouwd.

40. Er zij op gewezen dat het Internationaal Olympisch Comité de niet-fysieke sport schaken tot de activiteiten met een Olympische status rekent.⁴⁴ Ik maak hieruit op dat een activiteit niet per se door een lichamelijk element moet zijn gekenmerkt om als sport te kunnen worden erkend. Dit lijkt mij alleen maar logisch. Indien een lichamelijk element verplicht was, zou ipso facto een aantal activiteiten worden uitgesloten die over het algemeen als sport worden beschouwd, ook al is het lichamelijk element meer dan marginaal en staat de indeling ervan als sport buiten kijf. Men denke aan schieten of boogschieten.

41. Het begrip „sport” moet echter ook worden uitgelegd in het licht van het doel van de vrijstellingen van de btw-richtlijn. Zoals de titel van hoofdstuk 2 van titel IX van die richtlijn („Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”) aangeeft, dient een activiteit in het algemeen belang te zijn om in aanmerking tot komen voor vrijstelling.

37 McBride, F., „Toward a non-definition of sport”, *Journal of the Philosophy of Sport*, deel 2, nr. 1, 1975, blz. 4-11, betoogt dat er voor filosofische doeleinden geen definitie van „sport” vereist is. Aangezien we hier met meer alledaags kwesties betreffende de btw-richtlijn te maken hebben, vrees ik dat we toch moeten proberen om het begrip „sport” te definiëren.

38 Harper, Douglas: „sport (n.)”. Online Etymological Dictionary, toegankelijk via <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>

39 SportAccord International Federations’ Union, Genève, 2016: zie de definitie van sport op <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

40 Zie de website van de FISU, toegankelijk via <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>

41 Bridge en schaken behoren tot de door het Internationaal Olympisch Comité erkende sporten, zie: <https://www.olympic.org/recognised-federations>

42 Zie de definitie van „sport” van de SportAccord International Federations’ Union, Genève, 2016, op: <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

43 Arrest van 10 november 2011 (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 36).

44 Lijst van erkende sporten, Internationaal Olympisch Comité, <https://www.olympic.org/recognised-federations>

42. In dit verband lijkt het erop dat de meeste activiteiten die gewoonlijk als sport worden aangeduid, gemeen hebben 1) dat zij een zekere inspanning vereisen om een uitdaging het hoofd te bieden of een obstakel te overwinnen (en dus geen louter recreatief karakter hebben)⁴⁵, ongeacht of die uitdaging in een wedstrijd met een tegenstander of in het overwinnen van individuele fysieke of mentale grenzen bestaat; 2) dat, door deze uitdagingen het hoofd te bieden of door deze obstakels te overwinnen, i) een bepaalde lichamelijke of geestelijke vaardigheid wordt getraind, wat ii) ten goede komt aan het lichamelijke en geestelijke welzijn van degenen die de sport beoefenen; 3) dat dergelijke activiteiten gewoonlijk niet uitsluitend in een zuiver commerciële context worden uitgeoefend. Ten slotte vormt 4) de perceptie van het (lokale) publiek of internationale erkenning een aanwijzing voor het feit dat er sprake is van een „sport”. Met andere woorden moet onder „sport” in de zin van de richtlijn worden verstaan het trainen van de mentale of fysieke conditie op een wijze die over het algemeen bevorderlijk is voor de gezondheid en het welzijn van burgers, aangezien „sport” anders niet zou stroken met het doel van de vrijstellingen waarin hoofdstuk 2 van titel IX van de btw-richtlijn voorziet.⁴⁶

43. Tot slot zou ik de aan artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn inherente culturele component willen benadrukken. Ofschoon uit het bovenstaande naar voren komt dat de definitie van „sport” een autonome Unierechtelijke definitie is, moet echter niet uit het oog worden verloren dat tal van sporten een regionaal karakter hebben en niet in de hele EU worden beoefend. Dit geldt bijvoorbeeld voor hurling in Ierland of voor kumoterki⁴⁷ in Polen. Ook worden bepaalde takken van sport in sommige landen of regio's op grotere schaal beoefend dan in andere. Zo doen bijvoorbeeld meer Britse en Franse burgers aan rugby dan Poolse. Tevens lijkt het erop dat wedstrijdbridge in het Verenigd Koninkrijk, Ierland en de noordelijke landen van de Europese Unie in grotere kring wordt gespeeld dan elders. De regionale perceptie moet dus in aanmerking worden genomen wanneer het begrip „sport” op Unieniveau op autonome wijze wordt gedefinieerd.

44. Uit het bovenstaande volgt dat tal van activiteiten nog steeds niet onder het begrip „sport” vallen. De definitie van „sport” sluit noodzakelijkerwijs kansspelen uit, aangezien daarbij geen verband bestaat tussen de geleverde inspanningen en de uitkomst, terwijl de uit te voeren handelingen geen geestelijke of lichamelijke vaardigheid vereisen.

45. Mijns inziens is het niet onontbeerlijk dat er sprake is van een bepaald lichamenlijk element. Wel is het zo dat slechts weinig niet-fysieke activiteiten aan de definitie van „sport” zullen voldoen, aangezien zij geen zuiver recreatief karakter mogen hebben, een bepaalde mate van acceptatie moeten genieten en dezelfde kenmerken en baten voor de gezondheid moeten hebben als de meeste fysieke sporten, voor zover het effect voor de geestelijke fitheid en het geestelijke welzijn geacht moet worden gelijkwaardig te zijn aan het effect voor de lichamenlijke fitheid en het lichamenlijke welzijn.

46. Ik geef bijgevolg in overweging de eerste vraag aldus te beantwoorden dat een niet onaanzienlijke lichamenlijke component geen noodzakelijk onderdeel uitmaakt van de wezenlijke kenmerken waarover een activiteit moet beschikken om een „sport” te zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn. Het is voldoende wanneer de activiteit wordt gekenmerkt door een aanzienlijke geestelijke component die van wezenlijk belang is voor de uitkomst ervan.

45 Zie arrest van 25 februari 2016, Commissie/Nederland (C-22/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:118, punt 24).

46 Of de activiteit noodzakelijkerwijs legaal moet zijn om in aanmerking te komen voor vrijstelling, is een andere vraag, die in het kader van de onderhavige zaak niet kan worden beantwoord. Zie met betrekking tot het vereiste van legaliteit en het beginsel van fiscale neutraliteit het arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 21).

47 Sport waarbij de deelnemers zich in een slee of op ski's laten voorttrekken door paarden. Deze sport wordt voornamelijk in de regio Zakopane beoefend.

Tweede vraag: bridge

47. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of wedstrijdbridge kan worden aangemerkt als sport in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn.

48. Het staat uiteindelijk aan de verwijzende rechter, die exclusief bevoegd is de feiten te beoordelen en het nationale recht uit te leggen, om in het licht van de in punt 42 van deze conclusie vastgestelde beginselen te onderzoeken of wedstrijdbridge een „sport” is in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn.

49. Op basis van de verstrekte informatie zou ik echter voorstellen die vraag bevestigend te beantwoorden.

50. Bridge is geen kansspel en de kwalificatie ervan als sport lijkt evenmin strijdig te zijn met de hierboven vastgestelde beginselen. Het feit dat er, blijkens de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter, toernooien op internationaal niveau plaatsvinden en de resultaten van het spel rechtstreeks afhankelijk lijken te zijn van vaardigheid en oefening van de speler, wijst erop dat wedstrijdbridge een sport is als vele andere. Deelname aan bridgewedstrijden vereist een aanzienlijke mate van mentale inspanning en training.

51. Bovendien wordt wedstrijdbridge internationaal breed als sport geaccepteerd, niet in de laatste plaats omdat het Internationaal Olympisch Comité in 1998 heeft besloten wedstrijdbridge als sport aan te merken. Inmiddels is bridge zelfs een Olympische status⁴⁸ toegekend, zodat het op het programma zal staan van de Olympische Spelen van 2020.

52. Tot slot wijst de relatief kleine rol van het toeval bij het behalen van de resultaten erop dat wedstrijdbridge in de onderhavige zaak als „sport” moet worden beschouwd.

Conclusie

53. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk) te beantwoorden als volgt:

- „1) Een lichamelijke component maakt geen noodzakelijk onderdeel uit van de wezenlijke kenmerken waarover een activiteit moet beschikken om een ‚sport’ te zijn in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde („btw-richtlijn”).
- 2) Wedstrijdbridge zoals in het hoofdgeding aan de orde, is een ‚sport’ in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn.”

⁴⁸ Zie <https://www.olympic.org/recognised-federations>