



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. HOGAN

van 7 november 2019¹

Zaak C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
tegen
Golfclub Schloss Igling e.V.**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, onder m) – Diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport – Rechtstreekse werking – Omvang van de beoordelingsruimte van lidstaten – Beginsel van fiscale neutraliteit – Beginsel van gelijke behandeling – Begrip „instelling zonder winstoogmerk”

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1).
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van het geding tussen het Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (belastingdienst Kaufbeuren, kantoor Füssen, Duitsland; hierna: „Finanzamt”) en Golfclub Schloss Igling e.V. (hierna: „Golfclub”) betreffende de weigering van het Finanzamt om een btw-vrijstelling te verlenen voor bepaalde door Golfclub verleende diensten die nauw verband houden met golfen.
3. De kernvraag die in de onderhavige zaak aan de orde wordt gesteld is of artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, waarvan de bewoordingen weliswaar eenvoudigweg verwijzen naar „sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport”, niettemin kan worden geacht voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk te zijn en derhalve rechtstreekse werking te hebben.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

I. Unierecht

A. Richtlijn 2006/112

4. Artikel 132 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

[...]

- 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”.

B. Duits recht

5. Overeenkomstig § 4, lid 22, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de op 21 februari 2005 gepubliceerde versie (BGBl. 2005 I, blz. 386), zijn de volgende handelingen vrijgesteld van belasting:

- „a) lezingen, cursussen en andere wetenschappelijke of didactische bijeenkomsten, die worden georganiseerd door publiekrechtelijke rechtspersonen, hogere bestuurs- en economische universiteiten, volksuniversiteiten of instellingen die doelstellingen van algemeen belang of in het belang van een beroepsvereniging nastreven, wanneer de inkomsten hoofdzakelijk ter dekking van de kosten worden aangewend;
- b) andere culturele en sportevenementen die door de onder a) bedoelde entiteiten worden georganiseerd, waarbij de vergoeding bestaat uit deelnamevergoedingen.”

6. De §§ 51, 52, 55, 58, 59, 60 en 61 van de Abgabenordnung (belastingwetboek, hierna: „AO”) bepalen:

„§ 51

Algemeen

(1) De volgende bepalingen zijn van toepassing wanneer het wetboek fiscale voordelen toekent aan een lichaam omdat zij uitsluitend en rechtstreeks een doel van algemeen nut, een liefdadigheidsdoel of een kerkelijk doel nastreeft (fiscaal bevoordeelde doelen). Onder lichaam wordt verstaan de instellingen, verenigingen en vermogens zoals gedefinieerd in de wet op de vennootschapsbelasting. Functionele onderdelen (afdelingen) van lichamen worden niet als onafhankelijke belastingplichtige entiteiten behandeld.

[...]

§ 52

Doelen van algemeen nut

(1) Een lichaam streeft een doel van algemeen nut na wanneer zijn activiteiten erop gericht zijn de belangen van de gemeenschap op materieel, spiritueel of moreel gebied belangeloos te bevorderen. Deze activiteiten worden niet geacht de belangen van de gemeenschap te bevorderen, indien de groep personen aan wie deze bevordering ten goede komt, is begrensd, bijvoorbeeld door tot een gezin of het personeel van een onderneming te behoren, of steeds klein zal zijn als gevolg van die begrenzing, inzonderheid naar geografische of beroepsmatige kenmerken. De belangen van de gemeenschap worden niet bevorderd, louter en alleen omdat een lichaam middelen aan een publiekrechtelijke entiteit toewijst.

(2) Behoudens de bepalingen van lid 1, wordt als bevordering van de belangen van de gemeenschap erkend:

[...]

21. de bevordering van sport (schaken wordt als sport beschouwd);

[...]

§ 55

Belangeloosheid

(1) Bevordering of ondersteuning geschiedt belangeloos, indien deze niet in de eerste plaats de eigen economische belangen dient, bijvoorbeeld commerciële of andere winstgevende doeleinden, en is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. De middelen van het lichaam mogen alleen worden gebruikt voor de in de statuten vastgestelde doelen. Leden of vennoten (leden in de zin van deze bepalingen) mogen geen winstaandelen en in hun hoedanigheid van lid ook geen andere toewijzingen uit de middelen van het lichaam ontvangen. Het lichaam mag zijn middelen noch voor directe noch voor indirecte bevordering of ondersteuning van politieke partijen gebruiken.
2. Bij beëindiging van hun lidmaatschap of bij ontbinding of vereffening van het lichaam mogen de leden niet meer dan hun gestorte aandelenkapitaal en de billijke marktwaarde van hun inbreng in natura ontvangen.
3. Het lichaam mag aan geen enkele persoon een voordeel verschaffen door middel van uitgaven die geen verband houden met het doel van het lichaam of door middel van een onevenredig hoge beloning.
4. Wanneer het lichaam wordt ontbonden of vereffend of wanneer zijn vroegere doel niet meer van toepassing is, mag het vermogen van het lichaam, voor zover dat het gestorte aandelenkapitaal en de billijke marktwaarde van hun inbreng in natura overschrijdt, alleen worden gebruikt voor fiscaal bevoordeelde doelen (beginsel van bestemming van het vermogen). Aan dit vereiste wordt ook voldaan indien het vermogen aan een andere fiscaal bevoordeeld lichaam of aan een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt overgedragen met het oog op fiscaal bevoordeelde doelen.

5. Behoudens de bepalingen van § 62 gebruikt het lichaam zijn middelen in beginsel spoedig voor de in zijn statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen. Het gebruik in deze zin is ook het gebruik van middelen voor de verkrijging of de creatie van vermogensbestanddelen voor de in de statuten vastgestelde doelen. Middelen worden geacht spoedig te zijn gebruikt, wanneer zij uiterlijk twee kalenderjaren of boekjaren na de binnenkomst ervan worden gebruikt voor de in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen.

[...]

§ 58

Activiteiten zonder nadelige gevolgen voor het fiscale voordeel

Het fiscale voordeel wordt niet opgeheven wanneer:

[...]

8. een lichaam sociale evenementen organiseert die ten opzichte van zijn fiscaal bevoordeelde activiteiten van secundair belang zijn,

9. een sportvereniging naast onbetaalde ook betaalde sportactiviteiten ondersteunt,

[...]

§ 59

Voorwaarden inzake fiscaal voordeel

Fiscale voordelen worden toegekend indien in de statuten, de oprichtingsakte of anderszins (statuten in de zin van deze bepalingen) is bepaald welk doel het lichaam nastreeft, dat zijn doel voldoet aan de vereisten van §§ 52 tot en met 55, en dat dit doel uitsluitend en rechtstreeks wordt nagestreefd; de daadwerkelijke bedrijfsvoering moet in overeenstemming zijn met deze statutaire bepalingen.

§ 60

Vereisten aan de statuten

(1) De in de statuten vastgestelde doelen en wijze waarop zij moeten worden verwezenlijkt, worden zo nauwkeurig omschreven dat aan de hand van de statuten kan worden nagegaan of is voldaan aan de voorwaarden inzake fiscaal voordeel. De statuten bevatten de in bijlage 1 opgenomen criteria.

(2) De statuten voldoen met betrekking tot de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting gedurende het gehele belastingtijdvak en met betrekking tot andere belastingen op het tijdstip van ontstaan van de belastingschuld aan de voorgeschreven vereisten.

§ 61

Statutaire bestemming van het vermogen

(1) Er is sprake van een fiscaal toereikende bestemming van het vermogen (§ 55, lid 1, punt 4) indien het doel waarvoor het vermogen moet worden gebruikt wanneer het lichaam wordt

ontbonden of vereffend of wanneer zijn vroegere doel niet meer van toepassing is, zo nauwkeurig in de statuten is omschreven dat aan de hand van de statuten kan worden nagegaan of voor dit doel een fiscaal voordeel geldt.

(2) (ingetrokken)

(3) Indien de bepaling betreffende de bestemming van het vermogen nadien wordt gewijzigd zodat zij niet langer voldoet aan de vereisten van § 55, lid 1, punt 4, wordt zij geacht van het begin af fiscaal ontoereikend te zijn geweest. § 175, lid 1, eerste zin, punt 2, is van toepassing met dien verstande dat belastingaanslagen kunnen worden afgegeven, ingetrokken of gewijzigd voor zover zij betrekking hebben op belastingen die zijn ontstaan in de tien kalenderjaren die voorafgaan aan de wijziging van de bepaling betreffende de bestemming van het vermogen.”

II. Voorgeschiedenis van het geding

7. Golfclub is een ingeschreven vereniging die in het litigieuze jaar (2011) niet was erkend als van algemeen nut in de zin van de §§ 51 e.v. AO. Deze vereniging heeft als statutair doel, de beoefening en bevordering van de golfsport door middel van de exploitatie van een golfterrein en daarbij horende installaties, die zij verhuurt aan Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (hierna: „Golfplatz”). Overeenkomstig artikel 13, lid 3, van de statuten van de vereniging wordt haar vermogen in geval van vrijwillige of gedwongen ontbinding overgedragen aan een door de algemene vergadering aangewezen persoon of instelling.

8. Op 25 januari 2011 werd Golfplatz voor 380 000 EUR overgenomen door Golfclub. Om deze operatie te financieren heeft Golfclub bij haar leden leningen afgesloten met een jaarlijkse rente van 4 % en een terugbetalingspercentage van 5 % per jaar.

9. In datzelfde jaar heeft Golfclub in totaal 78 615,02 EUR aan inkomsten ontvangen uit de volgende activiteiten:

- (i) gebruik van het golfterrein;
- (ii) verhuur van golfballen;
- (iii) verhuur van golfkarren;
- (iv) verkoop van golfclubs;
- (v) organiseren en houden van golftoernooien en -evenementen waarvoor Golfclub startgeld heeft ontvangen.

10. Het Finanzamt weigert deze activiteiten van de btw vrij te stellen omdat op grond van § 4, lid 22, UStG alleen deelnamevergoedingen vrijgesteld zijn en deze vrijstelling zelfs voor het organiseren en houden van golftoernooien niet kan worden toegepast, aangezien Golfclub niet kan worden aangemerkt als van algemeen nut in de zin van §§ 51 e.v. AO. De statuten van de vereniging bevatten immers geen voldoende nauwkeurige regels met betrekking tot de statutaire verdeling van haar vermogen in geval van ontbinding, en uit de overname van Golfplatz volgt dat zij niet uitsluitend een doel zonder winstoogmerk nastreeft.

11. Het besluit van het Finanzamt betreffende Golfclub werd door het Finanzgericht München (belastingrechter in eerste aanleg München, Duitsland) nietig verklaard op grond dat Golfclub een instelling zonder winstoogmerk is in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 en dat deze bepaling, die rechtstreekse werking heeft, de lidstaten verplicht een vrijstelling te verlenen voor alle activiteiten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht.

III. Feiten en prejudiciële vragen

12. Het Finanzamt heeft tegen de uitspraak van het Finanzgericht beroep tot Revision ingesteld bij de verwijzende rechter. De verwijzende rechter is van mening dat de uitkomst van het geding enerzijds afhankelijk is van het feit of artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking heeft, en dus of instellingen zonder winstoogmerk zich rechtstreeks op die bepaling mogen beroepen in geval van een onjuiste omzetting van die richtlijn. Anderzijds draait het geding om de betekenis van het in diezelfde bepaling gebruikte begrip „instellingen zonder winstoogmerk”.

13. Met betrekking tot het eerste punt verklaart de nationale rechter dat hij betwijfelt of artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking heeft, aangezien het Hof in zijn arrest van 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punten 23 en 24), heeft geoordeeld dat artikel 13, A, lid 1, onder n), van de Zesde richtlijn 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 (hierna: „Zesde richtlijn”) geen rechtstreekse werking heeft. Om tot deze oplossing te komen heeft het Hof zich met name gebaseerd op het feit dat deze bepaling – net als artikel 132, lid 1, onder m) – verwijst naar „bepaalde diensten” en de lidstaten derhalve een beoordelingsruimte laat om te beslissen welke diensten worden vrijgesteld. Dit heeft het Hof tot de conclusie gebracht dat deze bepaling niet aan de voorwaarden voldoet om voor de nationale rechterlijke instanties rechtstreeks te kunnen worden ingeroepen.

14. Met betrekking tot het tweede punt wenst de nationale rechter te vernemen of het in artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 gebruikte begrip „instelling zonder winstoogmerk” moet worden opgevat als een autonoom begrip van het Unierecht, en zo ja, of dat begrip aldus moet worden uitgelegd dat een instelling pas als „instelling zonder winstoogmerk” kan worden aangemerkt wanneer in haar statuten voorgeschreven staat dat in geval van een overdracht van vermogen aan een andere instelling, die laatste instelling eveneens een doel zonder winstoogmerk moet nastreven.

15. In deze context heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Heeft artikel 132, lid 1, onder m), van [richtlijn 2006/112], volgens hetwelk de lidstaten vrijstelling verlenen voor ‚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’, rechtstreekse werking, zodat instellingen zonder winstoogmerk zich rechtstreeks op deze bepaling kunnen beroepen bij ontstentenis van omzetting ervan in nationaal recht?

- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, gaat het bij een ‚instelling zonder winstoogmerk’ in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van [richtlijn 2006/112]
- om een begrip dat autonoom overeenkomstig het Unierecht moet worden uitgelegd, of
 - zijn de lidstaten bevoegd te bepalen dat slechts sprake is van een dergelijke instelling indien is voldaan aan bepaalde voorwaarden, zoals de voorwaarden vervat in § 52 juncto § 55 van de [AO] (of de gezamenlijke §§ 51 e.v. van de [AO])?
- 3) Indien dit begrip autonoom overeenkomstig het Unierecht moet worden uitgelegd, moet een instelling zonder winstoogmerk in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van [richtlijn 2006/112] dan beschikken over een regeling voor het geval van ontbinding, volgens welke zij haar op dat tijdstip bestaand vermogen moet overdragen aan een andere instelling zonder winstoogmerk ter bevordering van sport en lichamelijke opvoeding?”

IV. Analyse

16. Op verzoek van het Hof beperk ik mijn opmerkingen in deze conclusie tot de eerste vraag.

17. Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking heeft, en particulieren zich daarom voor nationale rechterlijke instanties op deze bepaling kunnen beroepen.

18. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat particulieren zich voor nationale rechterlijke instanties op een bepaling kunnen beroepen tegenover een lidstaat, met name wanneer deze lidstaat heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten of dit op onjuiste wijze heeft gedaan, indien deze bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.²

19. Een Unierechtelijke bepaling wordt geacht onvoorwaardelijk te zijn wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten.³ Een bepaling is voldoende nauwkeurig wanneer de erin vervatte verplichting in ondubbelzinnige en onvoorwaardelijke bewoordingen is geformuleerd.⁴

20. In het geval van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, biedt de bestaande rechtspraak reeds richtsnoeren over de wijze waarop de door de verwijzende rechter voorgelegde vraag moet worden beantwoord.

² Zie in die zin arresten van 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 33); 12 december 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punt 18); 15 januari 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punt 31); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 31), en 7 juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punt 16).

³ Zie in die zin arresten van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 32); 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 49), en 13 februari 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, punt 38).

⁴ Arresten van 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punt 52), en 26 oktober 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punt 41).

A. Analyse in het licht van de bestaande rechtspraak van het Hof

21. Uit de vroege rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 - zoals de arresten van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), en 19 december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) - zou op het eerste gezicht de indruk kunnen ontstaan dat de lidstaten verplicht zijn vrijstelling te verlenen voor diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht. Mijns inziens blijkt uit een meer gedetailleerde analyse van deze arresten dat dit in feite niet het geval is.

22. In zijn arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 27), heeft het Hof geoordeeld dat „[a]rtikel 13, A, lid 1, [onder m)], van de Zesde richtlijn [...] de in die bepaling voorziene vrijstelling evenwel niet slechts ten goede [wil] laten komen aan bepaalde soorten sport, maar [...] betrekking [heeft] op de beoefening van sport in het algemeen [...]”. De kernvraag in die zaak was of de contributies die door hockeyclubs aan England Hockey zijn betaald als tegenprestatie voor de diensten die door die organisatie worden verleend, aan de btw zijn onderworpen.

23. Bij de beantwoording van de eerste vraag van de verwijzende rechter heeft het Hof om te beginnen geoordeeld dat de verlening van diensten in de zin van het huidige artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 van toepassing is op diensten die, vanuit formeel oogpunt, niet alleen worden verleend aan natuurlijke personen, maar ook aan rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, mits, in het bijzonder, de personen die aan sport doen de daadwerkelijke begunstigden ervan zijn. Indien dit anders was, zou dat immers betekenen dat „de in die bepaling bedoelde vrijstelling dus [zou] afhangen van het bestaan van een rechtsbetrekking tussen de dienstverlener en de personen die aan sport doen binnen een dergelijke structuur”. Een dergelijke conclusie zou indruisen tegen het hele doel van die vrijstelling.

24. Het Hof is vervolgens ingegaan op de tweede vraag, namelijk of de lidstaten de in artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 voorziene vrijstellingsregeling mogen beperken tot uitsluitend diensten die worden verleend aan particulieren die aan sport doen. In punt 39 heeft het Hof geoordeeld dat deze richtlijn de lidstaten niet toestaat „om een bepaalde groep van ontvangers van deze diensten van de betrokken vrijstelling uit te sluiten”, omdat de lidstaten in dat opzicht geen beoordelingsruimte was toegekend.

25. Met betrekking tot artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 heeft het Hof in punt 21 van zijn arrest van 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), eveneens geoordeeld dat „het niet de bedoeling van deze bepaling [is] dat slechts bepaalde soorten sport in aanmerking komen voor de vrijstelling waarin zij voorziet”. In punt 25 heeft het Hof bijgevolg geoordeeld dat „sportactiviteiten die noch in georganiseerd verband, noch op regelmatige basis worden beoefend en die niet tot doel hebben aan sportcompetities deel te nemen, als de beoefening van sport in de zin van deze bepaling *kunnen* worden aangemerkt”⁵. Het vrijblijvende taalgebruik van het Hof in dat punt („kunnen”) suggereert op zich in elk geval dat lidstaten ter zake een beoordelingsruimte hebben. Indien de betrokken bepaling onvoorwaardelijk werd geacht, had men kunnen aannemen dat het Hof dit zou hebben uitgedrukt met een gebiedende formulering, zoals „moeten”.

⁵ Cursivering van mij.

26. Hier houd ik even stil om toe te geven dat het Hof in deze twee zaken lijkt te zijn uitgegaan van de stilzwijgende veronderstelling dat artikel 132, lid 1, onder m), zelf rechtstreekse werking had. Toch moet ook worden opgemerkt dat de kwestie van rechtstreekse werking niet expliciet aan de orde was gesteld voor het Hof en dat het Hof in geen van beide zaken verplicht was om zich over dat punt te buigen.

27. Aangezien de in de zaak Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) en de zaak Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) voorgelegde vragen niet uitdrukkelijk betrekking hadden op het bestaan van een zekere beoordelingsruimte van de lidstaten om te beslissen welke diensten zijn vrijgesteld noch op het onvoorwaardelijke karakter van artikel 132, lid 1, onder m), ben ik bijgevolg van mening dat er uit die arresten geen conclusie kan worden getrokken voor wat betreft de onderhavige kwestie van rechtstreekse werking van deze bepaling. Naar mijn mening moeten die beslissingen aldus worden opgevat dat zij niet bij voorbaat bepaalde sportactiviteiten uitsluiten van de werkingssfeer van deze bepaling, louter omdat zij niet voldoen aan het specifieke criterium dat in elk van deze zaken in het geding was.

28. In zijn arrest van 19 december 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, punt 32), heeft het Hof in antwoord op de eerste vijf vragen van de verwijzende rechter geoordeeld dat „artikel 134, [onder b)], van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de dienst die erin bestaat dat een instelling zonder winstoogmerk die een golfterrein beheert en een lidmaatschap aanbiedt, bezoekers die geen lid van deze instelling zijn, het recht verleent om dit golfterrein te gebruiken, niet van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, [onder m)], van deze richtlijn is uitgesloten”. De bepaling die aan de orde was in de zaak *The Bridport and West Dorset Golf Club*, was echter *niet* artikel 132, lid 1, onder m), maar artikel 134, onder b), van richtlijn 2006/112.⁶ Aangezien artikel 134, onder b), de mogelijkheid voor de lidstaten beperkt om krachtens artikel 132, lid 1, onder m), vrijstelling te verlenen voor sommige goederenleveringen en diensten welke nauw samenhangen met sport of lichamelijke opvoeding, heeft het Hof impliciet, maar noodzakelijkerwijs, zijn redenering gebaseerd op de aanname dat de voorwaarden voor toepassing van die bepaling waren vervuld.

29. Derhalve kan niet worden gesteld dat het Hof zich daadwerkelijk heeft beziggehouden met de duidelijk onderscheiden vraag of artikel 132, lid 1, onder m), zelf rechtstreekse werking had. Daaruit volgt dus dat er ook uit dat arrest geen conclusies kunnen worden getrokken, althans voor wat de kernvraag in de onderhavige zaak betreft.

30. Deze zaaksgewijze analyse van de eerdere rechtspraak doet er nu hoe dan ook amper toe, omdat het Hof sindsdien in ten minste twee arresten – namelijk de arresten van 13 juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), en 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) – uitdrukkelijk een standpunt heeft ingenomen, waaruit duidelijk blijkt dat artikel 132, lid 1, onder m), de lidstaten een beoordelingsruimte laat met betrekking tot de omvang van hun bevoegdheid om vrijstelling te verlenen voor bepaalde diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport. Alleen al het bestaan van een dergelijke beoordelingsruimte betekent dat de bepalingen van artikel 132, lid 1, onder m), niet als onvoorwaardelijk kunnen worden beschouwd. Aangezien het vereiste van onvoorwaardelijkheid een voorwaarde voor de toepassing van de leer van de rechtstreekse werking vormt, kan artikel 132, lid 1, onder m), bijgevolg niet worden geacht rechtstreekse werking te hebben. Dit punt kan worden geïllustreerd door een bespreking van deze twee beslissingen.

⁶ Dit geldt ook voor het arrest van 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, punt 36), dat betrekking had op de uitlegging van artikel 13 B, onder b) en c), van de Zesde richtlijn en niet van artikel 13 A, lid 1, onder m), van deze richtlijn.

31. In de eerste plaats heeft het Hof in zijn arrest van 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), geoordeeld dat artikel 13, A, lid 1, onder n), van de Zesde richtlijn – dat sindsdien is vervangen door de identieke bepalingen van artikel 132, lid 1, onder n), van richtlijn 2006/112 - „aldus [moet] worden uitgelegd dat het geen rechtstreekse werking heeft en dus, wanneer het niet in nationaal recht is omgezet, niet rechtstreeks kan worden ingeroepen door een publiekrechtelijke culturele instelling of door een andere culturele instelling die door de betrokken lidstaat wordt erkend en die culturele diensten verricht”.

32. Het Hof heeft in het bijzonder opgemerkt dat de in die bepaling gebruikte uitdrukking „bepaalde culturele diensten” „niet verlangt dat alle culturele diensten worden vrijgesteld, zodat de lidstaten ‚bepaalde’ van die diensten kunnen vrijstellen en andere aan btw kunnen onderwerpen”⁷. Ten eerste was het Hof die mening toegedaan omdat „[e]en dergelijke uitlegging [...] niet [strookt] met de gangbare betekenis van de in artikel 13, A, lid 1, onder n), gebruikte term ‚bepaalde’ en [...] het gebruik van de term in die bepaling zijn nuttig effect [ontneemt]”.⁸ Ten tweede heeft de Uniewetgever met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder n), van de Zesde richtlijn het oorspronkelijke voorstel van de Europese Commissie om de betrokken diensten op geharmoniseerde wijze te specificeren uitdrukkelijk verworpen.⁹ Ten derde kan het besluit van de wetgever van de Unie om de lidstaten een beoordelingsruimte te laten bij de bepaling van de vrijgestelde diensten worden verklaard doordat de culturele tradities en het regionale erfgoed binnen de Europese Unie en soms zelfs binnen een en dezelfde lidstaat zeer uiteenlopend zijn¹⁰.

33. Als cruciaal punt heeft het Hof echter geconcludeerd dat het bestaan van de beoordelingsruimte om „bepaalde” culturele diensten vrij te stellen tot gevolg had dat deze bepaling niet voldeed aan de noodzakelijke voorwaarden voor de toepassing van de leer van de rechtstreekse werking.¹¹

34. In de tweede plaats heeft het Hof in zijn arrest van 13 juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, punt 19), korte metten gemaakt met het aangevoerde argument dat het vereiste dat de lidstaten alle diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 200/112 aan btw moeten onderwerpen, rechtstreekse werking had, op grond dat dit „in strijd [zou] zijn met artikel 132, lid 1, onder m) [...] dat ziet op ‚sommige’ diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding”.

35. Al deze overwegingen kunnen perfect worden toegepast op het geval van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, aangezien deze bepaling ook betrekking heeft op de bevoegdheid om vrijstellingen te verlenen voor „sommige” diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke oefening. Het feit dat de lidstaten op dit gebied een beoordelingsruimte wordt toegekend strookt niet met het vereiste van onvoorwaardelijkheid, dat op zich een voorwaarde is voor de toepassing van de leer van de rechtstreekse werking. Gezien de redenering van het Hof in zowel het arrest *British Film Institute* en het arrest *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), ben ik derhalve van mening dat artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 niet kan worden geacht voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk te zijn om rechtstreekse werking te hebben.

⁷ Punt 23 van het arrest van 15 februari 2019, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117),.

⁸ Punt 16 van dat arrest.

⁹ Punten 19-21 van dat arrest.

¹⁰ Punt 22 van dat arrest.

¹¹ Punten 23 en 24.

B. Analyse in het licht van de algemeen aanvaarde uitleggingsmethoden

36. Deze slotsom houdt ook stand wanneer artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 wordt geanalyseerd in het licht van de uitleggingsmethoden die traditioneel door het Hof worden gebruikt, namelijk op basis van de bewoordingen, de context en de doelstelling van de betrokken bepaling.

1. Tekst van artikel 132, lid 1, onder m)

37. Op grond van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 moeten de lidstaten vrijstelling van btw verlenen voor „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”.

38. Aangezien de tekst van deze bepaling vaststelt dat lidstaten vrijstelling moet verlenen voor *sommige* diensten – en dus niet *alle* diensten – welke nauw samenhangen met de beoefening van sport, is het duidelijk dat de lidstaten ter zake over een zekere beoordelingsruimte beschikken. Zij kunnen bijgevolg bepalen voor welke diensten in verband met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht, zij een vrijstelling wensen te verlenen.

39. In haar schriftelijke opmerkingen voert de Nederlandse regering echter aan dat het begrip „sommige” niet mag worden opgevat als „sommige maar niet alle”, maar eerder als een benadrukking van het feit dat deze vrijstelling alleen van toepassing is op diensten die nauw samenhangen met de beoefening van de sport die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht.

40. Dit argument kan ik niet aanvaarden. Herinnerd zij immers aan het feit dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

41. Dit beginsel van strikte uitlegging houdt echter niet in dat de bewoordingen die ter omschrijving van deze vrijstelling zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen van de beoogde effecten meer sorteren.¹² Het impliceert niettemin dat wanneer de bewoordingen van een vrijstelling – zoals die van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 – duidelijk zijn, de letterlijke uitlegging moet prevaleren.

42. Om het argument van de Nederlandse regering te doen slagen, zou het mijns inziens noodzakelijk zijn geweest dat het einde van de zin anders opgebouwd was en, met name, dat de bewoordingen „welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht” afzonderlijk vermeld waren. Indien het de bedoeling van de Uniewetgever was geweest dat deze bepaling de door de Nederlandse regering naar voren gebrachte uitlegging moest krijgen, dan had hij bijvoorbeeld het volgende kunnen vaststellen: „sommige diensten welke nauw samenhangen met

¹² Zie in die zin arresten van 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punt 17), en 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 19).

de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, *namelijk die welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen*” zijn vrijgesteld.¹³

43. Gezien de zojuist genoemde uitleggingsregel kan het argument van de Nederlandse regering dan ook niet slagen.

44. Opgemerkt zij ook dat het Hof steeds heeft geoordeeld dat de bepalingen van het Unierecht niet alleen in het licht van hun bewoordingen, maar ook in het licht van hun context en doelstellingen moeten worden uitgelegd.¹⁴ Een analyse van deze doelstellingen leidt eveneens tot dezelfde slotsom.

2. Doelstellingen van artikel 132, lid 1, onder m)

45. Het klopt dat de overwegingen van richtlijn 2006/112 weinig houvast bieden met betrekking tot de doelstellingen van artikel 132, lid 1, onder m).¹⁵ Aangezien deze bepaling sommige diensten in verband met de beoefening van sport vrijstelt, kan echter worden aangenomen dat deze vrijstelling erop gericht is de beoefening van sport door het grote publiek te bevorderen, met name omdat dit bijdraagt tot doelstellingen op het gebied van volksgezondheid.¹⁶

46. Een dergelijke doelstelling houdt echter niet in dat de Uniewetgever de bedoeling had om vrijstelling te verlenen voor *alle* diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht. Het Hof heeft inderdaad geoordeeld dat het begrip „sport” ziet op activiteiten die worden gekenmerkt door een „niet te verwaarlozen lichamelijke component”.¹⁷ Niet alle lichamelijke activiteiten dragen echter in dezelfde mate bij aan de doelstelling van algemeen belang om de lichamelijke conditie van de bevolking op peil te houden. Evenzo zullen niet alle diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding deze doelstelling dienen. In het licht van die doelstelling kan de wetgever van de Unie, overeenkomstig het in artikel 5, lid 1, VEU neergelegde subsidiariteitsbeginsel, dan ook hebben gedacht dat de lidstaten in de beste positie verkeren om te bepalen welke diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport moeten worden vrijgesteld door hun eigen omzettingwetgeving.

¹³ Bovendien blijkt uit de ontstaansgeschiedenis van die bepaling dat het gebruik van het woord „sommige” het gevolg is van de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever om de lidstaten een zekere beoordelingsruimte toe te kennen. In haar voorstel voor een Zesde richtlijn had de Commissie immers aanvankelijk voorgesteld dat lidstaten een vrijstelling verlenen voor „de diensten en de daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, die aan hun leden worden verstrekt door instellingen zonder winstoogmerk welke sportbeoefening of lichamelijke opvoeding tot doel hebben; deze vrijstelling heeft uitsluitend betrekking op de handelingen die rechtstreeks verband houden met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding door amateurs”. Dit voorstel werd echter uitdrukkelijk verworpen door de Raad, die het heeft vervangen door de tekst die overeenkomt met de huidige tekst van artikel 132, lid 1, onder m). Later heeft de Raad het voorstel van de Commissie aan de Raad van 5 december 1984 om het woord „sommige” te schrappen opnieuw verworpen en de tekst van deze bepaling in de oorspronkelijke versie van 17 mei 1977 gehandhaafd.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld arrest van 10 juli 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, punt 37).

¹⁵ Volgens de rechtspraak van het Hof ter zake „vereist het beginsel van rechtszekerheid en -duidelijkheid dat het Hof bij zijn uitleg afgaat op de bewoordingen en de klaarblijkelijke doelstellingen van de betrokken voorschriften”. Zie arrest van 5 mei 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, punt 8).

¹⁶ Zie in die zin arresten van 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 23); 19 december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punt 20), en 26 oktober 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punt 23). In het bijzonder heeft het Hof in zijn arrest in de zaak Žamberk het argument afgewezen dat de vrijstelling niet van toepassing was op „sportactiviteiten die noch in georganiseerd verband, noch op regelmatige basis worden beoefend” zoals – in die zaak – recreatief zwemmen in een openluchtzwembad.

¹⁷ Zie arrest van 26 oktober 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punt 22.)

47. Verschillende overwegingen kunnen de Uniewetgever tot die conclusie hebben geleid.

48. In de eerste plaats bestaat er in de lidstaten, net als bij culturele diensten, een grote verscheidenheid aan sporten die worden beoefend en houdingen die tegenover verschillende sporten heersen. Zo is stierenvechten volgens sommigen de grote trots van Spanje, terwijl deze sport in sommige lidstaten in het beste geval wordt geduld¹⁸ en in andere lidstaten verwerpelijk wordt bevonden. Gevechts- en contactsporten brengen als sportcategorie eigen problemen met zich mee op het gebied van veiligheid en fysiek welzijn van de deelnemers. Hetzelfde kan worden gezegd van bepaalde extreme sporten. Daarnaast kan van bepaalde andere sporten worden gedacht dat zij op het gebied van dierenwelzijn bedenkelijk zijn, iets waarover de meningen danig uiteen kunnen lopen in de verschillende lidstaten. Een verdere overweging is dat sommige sporten weliswaar diep verankerd zijn in het culturele en sportieve leven van bepaalde lidstaten – bijvoorbeeld stierenvechten in Spanje, petanque in Frankrijk, cricket in het Verenigd Koninkrijk en Gaelic football en hurling in Ierland – maar dat deze sporten buiten de desbetreffende lidstaat grotendeels onbekend zijn en slechts zelden worden beoefend in de Europese Unie.

49. Alles bij elkaar genomen kunnen de lidstaten dus hun eigen specifieke opvattingen hebben over het nut van deze sporten en de mate waarin de deelname van het publiek aan bepaalde sporten moet worden aangemoedigd of financieel moet worden ondersteund.

50. In de tweede plaats kan de vraag of bepaalde diensten welke nauw samenhangen met een bepaalde sport moeten worden vrijgesteld, complex zijn. Zo kan zeilen worden beschouwd als een sport in het kader van een wedstrijd, maar wanneer het op een andere manier wordt beoefend, kan het eenvoudigweg worden beschouwd als een vrijetijdsactiviteit of zelfs als een vervoermiddel. En ook al vallen trektochten met pony's of begeleide buitenritten – zoals soms op vakantie wordt aangeboden voor kinderen – onder de noemer paardrijden, volstaat dit mogelijk niet om te worden beschouwd als een dienst welke samenhangt met de beoefening van een sport, zoals vereist door artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112. In bepaalde omstandigheden en onder bepaalde voorwaarden kan dit eenvoudigweg worden beschouwd als een vrijetijdsactiviteit en niet als een volwaardige sportactiviteit.

51. In de derde plaats zal de in artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling waarschijnlijk aanzienlijke economische gevolgen hebben voor de sportdiensten van elke nationale markt, aangezien de vrijstelling alleen kan worden verleend aan instellingen zonder winstoogmerk.¹⁹ De wetgever van de Unie, die de lidstaten een zekere beoordelingsruimte heeft gelaten om te beslissen welke diensten worden vrijgesteld, kan dientengevolge van mening zijn geweest dat de lidstaten in een betere positie verkeerden om te beslissen welke gevolgen deze vrijstellingen zouden hebben voor de lokale mededinging.

52. Hieruit volgt dus dat de Uniewetgever het mogelijk nodig heeft geacht zich te voegen naar het oordeel van de lidstaten over deze kwesties, hetgeen op zijn beurt verklaart waarom deze bepaling de lidstaten er niet onvoorwaardelijk toe heeft verplicht om alle sportactiviteiten vrij te stellen.

¹⁸ Zo is stierenvechten volgens de Franse wetgeving slechts toegestaan in gebieden waar er een ononderbroken lokale traditie bestaat. Zie artikel 521-1 van het Franse strafwetboek.

¹⁹ Indien een verstoring van de mededinging inherent is aan het feit dat artikel 132 van richtlijn 2006/112 in bepaalde vrijstellingen voorziet (arrest van 19 december 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punt 37), betekent dit niet dat de Uniewetgever op de een of andere manier heeft getracht te voorkomen dat de lidstaten de omvang van dergelijke verstoringen zouden kunnen bepalen toen hij hun de beoordelingsruimte uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder m), heeft gelaten.

3. Context waarin artikel 132, lid 1, onder m), wordt toegepast

53. De context waarin artikel 132, lid 1, onder m), wordt toegepast, kan eveneens worden geacht weinig ruimte te laten voor twijfel over de uitlegging die aan artikel 132, lid 1, onder m), moet worden gegeven. De meeste specifieke vrijstellingen in artikel 132 zijn niet alleen van toepassing op bepaalde activiteiten, maar ook, in tegenstelling tot de vrijstellingen als bedoeld in artikel 135, op activiteiten die door bepaalde categorieën dienstverrichters worden uitgevoerd.²⁰ Indien artikel 132, lid 1, onder m), de door de Nederlandse regering voorgestane betekenis had gehad, dan had de wetgever van de Unie in elk van deze vrijstellingen de term „sommige” moeten gebruiken. De term „sommige” wordt echter enkel gebruikt in twee van deze vrijstellingen, namelijk artikel 132, lid 1, onder n), betreffende het verrichten van culturele diensten, en artikel 132, lid 1, onder m).

54. Hieruit volgt dat zowel de bewoordingen als de context waarin artikel 132, lid 1, onder m), is vastgesteld, aantonen dat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat zij de lidstaten een zekere beoordelingsruimte toekent om te bepalen voor welke van de diensten in verband met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht, zij een vrijstelling wensen te verlenen.

C. Gevolgen van het beginsel van gelijke behandeling voor de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder m)

55. Aan het bestaan van een zekere beoordelingsruimte van de lidstaten wordt evenmin afgedaan door het beginsel van gelijke behandeling, dat in de context van de btw soms wordt aangeduid als het beginsel van fiscale neutraliteit.²¹

56. Het beginsel van gelijke behandeling verlangt dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is om een specifieke reden.²²

57. Volgens vaste rechtspraak moet de vergelijkbare aard van verschillende situaties, die noodzakelijk is opdat een verschil in behandeling binnen de werkingssfeer van het beginsel van gelijke behandeling valt, worden beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel

²⁰ Zie arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punt 28).

²¹ Het gebruik, in deze context, van de uitdrukking „beginsel van [fiscale] neutraliteit” is misleidend, omdat het kan worden verward met de in de Zesde richtlijn bedoelde aftrekregeling om de handelaar te ontheffen van de btw die verschuldigd is of wordt betaald over zijn economische activiteiten die zelf aan btw zijn onderworpen. De rechtspraak is in dat verband niet altijd consistent geweest. Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302) heb benadrukt, is het neutraliteitsbeginsel volgens bepaalde arresten namelijk de „vertaling” van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw (beschikking van 18 november 2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, punt 38). In sommige andere arresten heeft het Hof het als een bijzondere uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling beschouwd (arrest van 7 maart 2013, Efir, C-19/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:148, punt 35) dat er niet mee samenvalt (arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 18). In het latere arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), heeft de Grote kamer echter een strengere benadering gehanteerd, namelijk dat het begrip fiscale neutraliteit in zijn tweede betekenis gelijk is aan het beginsel van gelijke behandeling, maar dat voor de vaststelling van belastingmaatregelen niettemin een ruime beoordelingsbevoegdheid moet worden gegeven aan de Uniewetgever.

²² Zie bijvoorbeeld arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 41).

van de betrokken bepalingen alsmede de beginselen en doelstellingen van het gebied waaronder de betrokken handeling valt.²³ Bij de toepassing van het beginsel van gelijke behandeling moet ook rekening worden gehouden met de omvang van de bevoegdheden van de betrokkene.²⁴

58. Wanneer een bepaling van het Unierecht de lidstaten een zekere beoordelingsruimte laat om de toepassingsvoorwaarden ervan te bepalen, kan het beginsel van gelijkheid van behandeling de beoordelingsruimte van die lidstaten dus pas beperken, indien de door die bepaling nagestreefde doelstelling vereist dat die goederen of diensten op dezelfde manier worden behandeld.²⁵ Anders kan het beginsel van gelijke behandeling niet worden ingeroepen om te betogen dat deze bepaling, in tegenstelling tot de bewoordingen ervan, aldus moet worden uitgelegd dat zij de lidstaten geen beoordelingsruimte laat. Indien dit niet het geval zou zijn, zou dit immers betekenen dat altijd een volledige harmonisatie zou worden bereikt door een handeling van het Unierecht.

59. Aangezien de met artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 nagestreefde doelstelling niet vereist dat alle diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding op dezelfde wijze worden beschouwd, vereist het beginsel van gelijke behandeling niet dat al deze diensten op dezelfde wijze worden behandeld. Pas wanneer een lidstaat de hem door de richtlijn toegekende beoordelingsruimte heeft uitgeoefend, kan, gelet op de doelstellingen die deze lidstaat met de uitoefening van deze beoordelingsruimte nastreeft, worden aangevoerd dat de wijze waarop hij die beoordelingsruimte daadwerkelijk heeft uitgeoefend, in strijd is met het beginsel van gelijke behandeling.²⁶

60. Bijgevolg staat het in het hoofdgeding aan de verwijzende rechter om, gelet op de doelstellingen die de Duitse wetgever bij de uitoefening van de hem bij artikel 132, 1, onder m), van richtlijn 2006/112 toegekende beoordelingsruimte heeft nagestreefd, te bepalen of het beginsel van gelijke behandeling in acht is genomen door geen vrijstelling te verlenen voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteiten.

D. Buitengewoon beroep op artikel 132, lid 1, onder m)

61. Zoals uit de rechtspraak van het Hof blijkt, kan een persoon, wanneer een bepaling de lidstaten een zekere beoordelingsruimte verleent, in bepaalde bijzondere omstandigheden nog steeds die bepaling aanvoeren teneinde zich te beroepen op de leer van de rechtstreekse

²³ Arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 26). Bijgevolg is het voor de toepassing van het beginsel van gelijke behandeling niet voldoende dat de betrokken goederen of diensten met elkaar concurreren. Zij moeten vergelijkbaar zijn tegen de achtergrond van het voorwerp van de betrokken bepalingen en het doel van de betrokken bepalingen: daartoe moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied in kwestie. Zie arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 42), waarbij het Hof terugkomt op zijn arrest van 10 november 2011, Rank Group (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 36). Bijgevolg is het toepassen van het beginsel van gelijke behandeling volgens het Unierecht hetzelfde als het uitvoeren van een coherentietoetsing.

²⁴ Zie naar analogie arrest van 26 april 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 29), betreffende het bestaan van een selectief voordeel op het gebied van staatssteun.

²⁵ Met andere woorden, het beginsel van gelijke behandeling is niet bepalend voor het bestaan van een beoordelingsruimte van de lidstaten, maar beperkt de manier waarop deze wordt uitgeoefend.

²⁶ Zie in die zin arresten van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 37), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 50).

werking.²⁷ Niettemin kan die persoon dat alleen doen indien de betrokken lidstaat die beoordelingsruimte heeft overschreden²⁸ of indien hij uitdrukkelijk heeft afgezien van elk voornemen om de hem toegekende bevoegdheden uit te oefenen²⁹.

62. In het geval van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 zou deze beoordelingsruimte worden overschreden, bijvoorbeeld indien een lidstaat weigert een dienst vrij te stellen op een grond die niet is toegestaan, zoals wanneer de dienst niet wordt verricht door instellingen zonder winstoogmerk voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen of wanneer de begunstigen van de dienst niet bij een instelling zonder winstoogmerk zijn aangesloten³⁰, of wanneer de verrichter van die dienst weliswaar een instelling zonder winstoogmerk is, maar geen publiekrechtelijk lichaam is³¹, of wanneer de dienst eerder aan een onderneming dan aan een natuurlijke persoon wordt verleend³², of, zoals eerder uiteengezet, wanneer die grond, in het licht van de doelstelling die worden nagestreefd door de nationale wetgeving waarbij uitvoering wordt gegeven aan die beoordelingsruimte, in strijd is met het beginsel van gelijke behandeling.

63. In casu heeft het Finanzamt geweigerd de betrokken diensten – met uitzondering van de organisatie van golftoernooien – vrij te stellen op grond dat deze niet tot de diensten behoren waarvoor Duitsland heeft gekozen een vrijstelling te verlenen. Deze specifieke reden kan op zich niet worden beschouwd als een overschrijding van de beoordelingsruimte die uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder m), aan de lidstaten is toegekend, omdat de lidstaten – zoals ik reeds heb uiteengezet – in beginsel het recht hebben om te beslissen voor welke specifieke diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding zij wensen een vrijstelling te verlenen. Derhalve kan Golfclub zich niet rechtstreeks op deze bepaling beroepen, tenzij, zoals eerder is uiteengezet, in het licht van de doelstellingen die de Bondsrepubliek Duitsland bij de uitoefening van haar beoordelingsruimte heeft nagestreefd, blijkt dat die diensten hadden moeten worden geacht in dezelfde situatie te verkeren als de sportdiensten die wel door het Duitse recht zijn vrijgesteld. Dit is echter uiteindelijk een zaak die door de nationale rechter moet worden uitgemaakt.

64. In dit verband wil ik ook opmerken dat deze specifieke kwestie niet direct voor ons is bepleit en dat het Hof niet in het bezit is van informatie die het in staat zou stellen om de verwijzende rechter nuttige aanwijzingen daaromtrent te verstrekken.

65. Derhalve geef ik in overweging de eerste vraag aldus te beantwoorden dat artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het geen rechtstreekse werking heeft, zodat particulieren zich voor de nationale rechterlijke instanties niet rechtstreeks op deze bepaling kunnen beroepen, tenzij de betrokken lidstaat de hem door deze bepaling toegekende beoordelingsruimte heeft overschreden.³³

²⁷ Arrest van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punt 61).

²⁸ Zie in die zin arrest van 12 oktober 2017, Lombard Inगतlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 38).

²⁹ Zie in dat opzicht arrest van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, EU:C:2005:92, punt 35).

³⁰ Zie arrest van 19 december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punten 32 en 39).

³¹ Zie in die zin arrest van 13 juli 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, punt 33).

³² Zie arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 35).

³³ Artikel 132, lid 1, onder m), laat het weliswaar aan de lidstaten over om nauwkeurig te bepalen welke diensten moeten worden vrijgesteld, maar beperkt deze beoordelingsruimte door te eisen dat een dienst pas kan worden vrijgesteld wanneer deze door een instelling zonder winstoogmerk wordt verricht. Mijn voorstel is dat het Hof dus een standpunt inneemt over de vraag of een lidstaat de vrijstelling van een dienst *kan* of *moet* weigeren, wanneer die dienst wordt verricht door een instelling zonder winstoogmerk waarvan de statuten niet uitsluiten dat in geval van ontbinding de winst mag worden overgedragen aan haar leden of aan een instelling met winstoogmerk.

V. Conclusie

66. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarbij vrijstelling wordt verleend voor ‚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’, moet aldus worden uitgelegd dat het geen rechtstreekse werking heeft, zodat particulieren zich voor de nationale rechterlijke instanties niet rechtstreeks op deze bepaling kunnen beroepen, tenzij de betrokken lidstaat de hem door deze bepaling toegekende beoordelingsruimte heeft overschreden.”