

|

62000J0174

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 21 maart 2002. - Kennemer Golf & Country Club tegen
Staatssecretaris van Financiën. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hoge Raad der
Nederlanden - Nederland. - Zesde BTW-richtlijn - Artikel 13, A, lid 1, sub m - Vrijgestelde
handelingen - Diensten in verband met sportbeoefening - Instelling zonder winstoogmerk. - Zaak
C-174/00.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-03293

Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Partijen

In zaak C-174/00,

*betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der
Nederlanden, in het aldaar aanhangige geding tussen*

Kennemer Golf & Country Club

en

Staatssecretaris van Financiën,

*"om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde
richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de
wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over
de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),*

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

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

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra als gemachtigde,

- de Finse regering, vertegenwoordigd door E. Bygglin als gemachtigde,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door G. Amodeo als gemachtigde, bijgestaan door A. Robertson, barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. M. H. Speyart en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Magrill als gemachtigde, bijgestaan door A. Robertson, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. van Vliet als gemachtigde, ter terechtzitting van 26 september 2001,

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

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 3 mei 2000, ingekomen bij het Hof op 9 mei daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de Kennemer Golf & Country Club (hierna: "Kennemer") en de Staatssecretaris van Financiën, betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") waaraan de Kennemer is onderworpen ter zake van een aantal diensten die zij in het kader van de beoefening van de golfsport heeft verricht.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

"Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

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

"Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

5 Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

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

(...)

m) sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen;

(...)"

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

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

- de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;

(...)"

Nationaal recht

7 Artikel 11, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Stb 329) van 28 juni 1968 (hierna: "Wet") luidt als volgt:

"Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

(...)

e. de diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, met uitzondering van (...)

f. de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen".

8 De in artikel 11, lid 1, van de Wet bedoelde algemene maatregel van bestuur is het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Stb 423) van 12 augustus 1968 (hierna: "Besluit"). Dit bepaalt in artikel 7, lid 1, en in bijlage B, dat onder meer als vrijgestelde leveringen en diensten worden aangewezen:

"b. de leveringen en diensten [van sociale en culturele aard] die als zodanig worden verricht door de hierna genoemde instellingen, indien zij geen winst beogen:

(...)

21. instellingen die zich bezig houden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, alleen voor deze prestatie".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 De Kennemer, een vereniging naar Nederlands recht met ongeveer 800 leden, heeft volgens haar statuten ten doel het doen beoefenen en bevorderen van sport en spel, in het bijzonder de golfsport. Daartoe is zij eigenaresse van een terrein in de gemeente Zandvoort, waarop zich onder meer een golfcomplex en een clubhuis bevinden.

10 De leden van de Kennemer zijn jaarlijkse contributies alsmede entreegelden verschuldigd en zijn daarnaast verplicht, deel te nemen in een door de Kennemer uitgegeven renteloze obligatielening.

11 Naast de leden van de Kennemer kunnen, tegen betaling van een dagcontributie, ook niet-leden gebruik maken van het golfcomplex en de daarbij behorende faciliteiten. Uit het dossier blijkt dat de Kennemer op deze wijze vrij hoge bedragen ontvangt, die ongeveer een derde van de door de leden betaalde jaarlijkse contributies belopen.

12 In de jaren voorafgaand aan het boekjaar 1994 heeft de Kennemer de staat van baten en lasten afgesloten met een voordelig saldo, dat vervolgens als een reserve voor niet jaarlijks weerkerende uitgaven werd geboekt. Dit was ook het geval in het boekjaar 1994, dat in het hoofdgeding aan de orde is.

13 De Kennemer heeft, ervan uitgaande dat de jegens niet-leden verrichte prestaties krachtens artikel 11, lid 1, sub f, van de Wet alsmede artikel 7, lid 1, van het Besluit en bijlage B, onderdeel b, aanhef en post 21, daarbij zijn vrijgesteld, voor het belastingjaar 1994 ter zake van deze prestaties geen omzetbelasting voldaan. De Inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de Kennemer in werkelijkheid winst beoogde en heeft voor genoemde prestaties een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd.

14 Nadat de Inspecteur het door de Kennemer aangetekende bezwaar had afgewezen, heeft de Kennemer beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Dit achtte het vermoeden gewettigd dat de Kennemer systematisch naar exploitatieoverschotten streeft, en heeft het beroep verworpen op grond dat de Kennemer niet kan worden geacht geen winstoogmerk te hebben.

15 Tegen deze uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam heeft de Kennemer bij de Hoge Raad der Nederlanden beroep in cassatie ingesteld. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de oplossing van het geschil afhankelijk is van de uitlegging van de nationale BTW-voorschriften in het licht van de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn en heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

"1) a) Dient, wanneer vastgesteld moet worden of een instelling een winstoogmerk heeft, als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, uitsluitend gelet te worden op de resultaten van de in deze bepaling bedoelde diensten of moeten de resultaten van andere

prestaties, die de instelling daarnaast verricht, mede in ogenschouw worden genomen?

b) Dienen, ingeval ten aanzien van het winstoogmerk uitsluitend gelet moet worden op de door de instelling verrichte diensten als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn en niet op het totale resultaat van de instelling, uitsluitend de direct door die diensten opgeroepen kosten in ogenschouw genomen te worden dan wel mede een deel van de andere kosten van de instelling?

2) a) Is er een rechtstreeks verband - zoals bedoeld in onder meer het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 8 maart 1988, 102/86 (Apple and Pear Development Council, Jurispr. blz. 1443) - aanwezig met betrekking tot de contributies van een vereniging die haar leden krachtens haar statutaire doel in de gelegenheid stelt tot het in verenigingsverband beoefenen van een sport, en, indien het antwoord op deze vraag ontkennend is, is de vereniging dan slechts in zoverre als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aan te merken, zo zij tevens prestaties verricht waarvoor zij wél rechtstreekse tegenprestaties ontvangt?

b) Dient, ook indien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de onderscheidene prestaties van de vereniging jegens haar leden en de door die leden betaalde contributie, tot de voor het vaststellen van het in de eerste vraag bedoelde winstoogmerk in aanmerking te nemen inkomsten van een instelling in de vorm van een vereniging mede gerekend te worden het totaal van de jaarlijkse contributies van de leden aan wie de vereniging krachtens de statuten gelegenheid geeft tot de beoefening van sport?

3) Rechtvaardigt de omstandigheid dat een instelling door haar systematisch beoogde overschotten aanwendt ten dienste van haar prestaties, bestaande uit het gelegenheid geven tot de beoefening van een tak van sport, als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, de gevolgtrekking dat zij geen winst beoogt in de zin van deze bepaling? Of is voor zodanige gevolgtrekking slechts plaats indien sprake is van incidentele, niet systematisch nagestreefde exploitatieoverschotten, welke in de genoemde zin worden aangewend? Dient bij het beantwoorden van deze vragen mede gelet te worden op het bepaalde in artikel 13, A, lid 2, [sub a,] eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn, en zo ja in welke zin moet deze bepaling dan worden uitgelegd; meer in het bijzonder: moet in het tweede gedeelte van deze bepaling tussen '\$wel' en '\$winst' gelezen worden '\$systematisch', dan wel '\$, doch slechts incidenteel, '?"

De eerste vraag

16 Met zijn eerste vraag, sub a, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat bij de kwalificatie van een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" alleen de door die bepaling bedoelde diensten of alle activiteiten van de instelling in aanmerking moeten worden genomen.

17 Volgens de Nederlandse regering moet naar de in de betrokken bepaling van de Zesde richtlijn bedoelde specifieke diensten worden gekeken. Anders zouden onredelijke resultaten kunnen ontstaan en zou fraude of misbruik worden aangemoedigd. Deze benadering sluit naar haar mening aan bij de algemene opzet van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, dat is gericht op de specifieke dienst en niet op de persoon van de verrichter.

18 In dit verband moet worden opgemerkt dat, zoals zowel het Verenigd Koninkrijk als de Commissie naar voren hebben gebracht, artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk betrekking heeft op bepaalde "diensten die (...) door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend" en dat geen van de taalversies dubbelzinnig is in die zin dat de uitdrukking "zonder winstoogmerk" betrekking zou kunnen hebben op de diensten en niet op de instellingen.

19 Voor het overige hebben alle in artikel 13, A, lid 1, sub h tot en met p, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen betrekking op instellingen van openbaar belang die doeleinden van sociale, culturele, religieuze, sportieve of soortgelijke aard nastreven. Zij zijn er dus op gericht om bepaalde instellingen waarvan de activiteiten andere dan commerciële doelen hebben, op het gebied van de BTW een gunstiger behandeling te geven.

20 Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou de door de Nederlandse regering voorgestelde uitlegging volgens welke alleen de met bovengenoemde doeleinden verrichte diensten in aanmerking moeten worden genomen, ertoe leiden dat commerciële ondernemingen, die normaal gesproken met winstoogmerk handelen, in beginsel ook een BTW-vrijstelling zouden kunnen vragen wanneer zij bij wijze van uitzondering diensten verrichten die als diensten "zonder winstoogmerk" kunnen worden beschouwd. Dit resultaat zou echter niet stroken met de bewoordingen en het doel van de bepaling die in het hoofdgeding aan de orde is.

21 Nu bij de kwalificatie van een instelling als zijnde "zonder winstoogmerk" dus de instelling zelf in aanmerking moet worden genomen en niet de diensten van deze instelling die onder artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn vallen, moeten bijgevolg, om te bepalen of een dergelijke instelling voldoet aan de in die bepaling gestelde voorwaarden, al haar activiteiten in de beschouwing worden betrokken, met inbegrip van die welke zij naast de in deze bepaling bedoelde diensten verricht.

22 Op de eerste vraag, sub a, moet dan ook worden geantwoord, dat artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat bij de kwalificatie van een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" alle activiteiten van die instelling in aanmerking moeten worden genomen.

23 Gelet op dit antwoord behoeft de eerste vraag, sub b, niet te worden beantwoord.

De derde vraag

24 Met zijn derde vraag, die gezien zijn nauwe samenhang met de eerste, vóór de tweede vraag moet worden beantwoord, beoogt de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, aldus moet worden uitgelegd dat een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" kan worden gekwalificeerd ook indien zij systematisch streeft naar overschotten, die zij vervolgens aanwendt ten dienste van haar prestaties.

25 Terwijl volgens de Finse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie in aanmerking moet worden genomen dat de betrokken instelling naar winst streeft en niet dat zij winst maakt, ook indien dit stelselmatig gebeurt, betoogt de Nederlandse regering dat geen BTW-vrijstelling kan worden toegekend indien systematisch winst wordt gemaakt. De vrijstelling is naar haar mening alleen van toepassing bij incidentele, niet systematisch nagestreefde overschotten.

26 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt, dat uit artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn volgt dat bij de kwalificatie van een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" in de zin van deze bepaling, het door de instelling nagestreefde doel in aanmerking moet worden genomen in dier voege dat zij, in tegenstelling tot een commerciële onderneming, niet tot doel mag hebben winst te maken ter verdeling onder de leden (zie met betrekking tot de in artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling, arrest van heden, Zoological Society of London, C-267/00, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 17). Dat de doelstelling van een instelling die voor BTW-vrijstelling in aanmerking wil komen, het beoordelingscriterium is voor de toekenning van dat voordeel, wordt duidelijk gestaafd door de meeste andere taalversies van artikel 13, A, lid 1, sub m, waarin met zoveel woorden wordt bedoeld op instellingen zonder

winstoogmerk (zo spreekt de Franse versie van "sans but lucratif", de Duitse van "ohne Gewinnstreben", de Italiaanse van "senza scopo lucrativo" en de Spaanse van "sin fin lucrativo").

27 Het is aan de ter zake bevoegde nationale instanties om te bepalen of een instelling, gelet op haar statutaire doel en gezien de concrete omstandigheden van het betrokken geval, beantwoordt aan de eisen om haar als instelling "zonder winstoogmerk" te kunnen kwalificeren.

28 Wanneer eenmaal is vastgesteld dat dit het geval is, doet aan de aanvankelijke kwalificatie van de instelling niet af dat zij vervolgens overschotten heeft, ook indien zij deze systematisch nastreeft of realiseert, mits deze overschotten niet als winst onder de leden worden verdeeld. Uiteraard verbiedt artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn de door deze bepaling bedoelde instellingen niet om hun boekjaar met een voordelig saldo af te sluiten. Anders zouden dergelijke instellingen, zoals met name de regering van het Verenigd Koninkrijk naar voren heeft gebracht, geen reserves kunnen creëren voor het onderhoud en toekomstige verbeteringen van hun faciliteiten.

29 De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af of deze uitlegging ook op haar plaats is wanneer een instelling systematisch naar exploitatieoverschotten streeft. Haars inziens lijkt artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn BTW-vrijstelling uit te sluiten indien een instelling systematisch naar winst streeft.

30 Aangaande deze laatste bepaling moet om te beginnen worden opgemerkt, dat deze een facultatieve voorwaarde formuleert die de lidstaten al dan niet aanvullend mogen stellen voor de verlening van bepaalde vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn. Daartoe behoort ook de vrijstelling bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub m, die in het hoofdgeding aan de orde is. De Nederlandse wetgever verlangt kennelijk dat aan deze facultatieve voorwaarde wordt voldaan opdat bedoelde vrijstelling kan worden verleend.

31 Wat de uitlegging van bedoelde facultatieve voorwaarde betreft, betoogt de Nederlandse regering dat de vrijstelling moet worden geweigerd indien een instelling systematisch naar overschotten streeft. De Finse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zijn echter van mening dat het systematisch streven naar winst niet doorslaggevend is indien zowel uit de omstandigheden van het geval als uit de daadwerkelijk door een instelling uitgeoefende activiteit blijkt, dat deze laatste handelt overeenkomstig haar statutaire doel en dit niet bestaat in het maken van winst.

32 Dienaangaande zij erop gewezen dat de eerste voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, namelijk het verbod voor een instelling om systematisch het maken van winst te beogen, in de Franse versie van deze bepaling duidelijk spreekt van winst ("profit"), terwijl bij de twee andere voorwaarden van deze bepaling, namelijk het verbod op uitkering en de aanwending voor de instandhouding of verbetering van de verrichte diensten, wordt gedoeld op overschotten ("bénéfices").

33 Hoewel dit onderscheid niet in alle taalversies van de Zesde richtlijn wordt gemaakt, wordt het gestaafd door het doel van de bepalingen van artikel 13, A. Zoals de advocaat-generaal in de punten 57 tot en met 61 van zijn conclusie opmerkt, is het niet het voordelig saldo in de zin van overschot aan het einde van een boekjaar dat de kwalificatie als "instelling zonder winstoogmerk" belet, maar winst in de zin van geldelijke voordelen voor de leden van de instelling. Hieruit volgt, zoals ook de Commissie heeft betoogd, dat de voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn in wezen samenvalt met het criterium instelling zonder winstoogmerk in artikel 13, A, lid 1, sub m.

34 Volgens de Nederlandse regering wordt er bij een dergelijke uitlegging geen rekening mee gehouden dat in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, sprake is van een aanvullende voorwaarde, die dus noodzakelijkerwijs een ruimere inhoud moet hebben dan de voorwaarde in de

basisbepaling. In dit verband hoeft er slechts op te worden gewezen dat eerstgenoemde voorwaarde niet alleen mag worden gesteld voor de in artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstelling, maar ook voor een groot aantal andere verplichte vrijstellingen met een andere inhoud.

35 Derhalve dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" kan worden gekwalificeerd ook indien zij systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens aanwendt ten dienste van haar prestaties. Het eerste deel van de facultatieve voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn moet op dezelfde wijze worden uitgelegd.

De tweede vraag

36 Met het eerste deel van zijn tweede vraag, sub a, beoogt de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de jaarlijkse contributies van de leden van een sportvereniging de tegenprestatie voor de door de vereniging verrichte diensten kunnen vormen, ook indien leden die de voorzieningen van de vereniging niet of niet regelmatig gebruiken, toch verplicht zijn hun jaarlijkse contributie te betalen.

37 De verwijzende rechter verwijst in dit verband naar de rechtspraak van het Hof, inzonderheid punt 12 van het reeds aangehaalde arrest Apple and Pear Development Council, waarin het Hof heeft geoordeeld dat het begrip diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie veronderstelt. De verwijzende rechter betwijfelt of van een dergelijk rechtstreeks verband in omstandigheden als die in het hoofdgeding sprake is.

38 Volgens de Nederlandse regering ontbreekt in omstandigheden als die in het hoofdgeding een rechtstreeks verband tussen de contributie van de leden van de vereniging en de door deze verrichte diensten. Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, vereist haars inziens dat een concrete dienst rechtstreeks wordt betaald, hetgeen niet het geval is wanneer sommige leden van een sportvereniging geen gebruik maken van de geboden diensten en toch hun jaarlijkse contributie betalen.

39 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de belastinggrondslag voor een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor de verrichte dienst wordt ontvangen, en dat een dienstverrichting enkel belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (arrest Apple and Pear Development Council, reeds aangehaald, punten 11 en 12, en arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 13). Een dienst is dus slechts belastbaar wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (arrest Tolsma, reeds aangehaald, punt 14).

40 Zoals de Commissie betoogt, doet in de zaak waarin de verwijzende rechter uitspraak moet doen, het gegeven dat de jaarlijkse contributie forfaitair is en niet is gekoppeld aan elk afzonderlijk gebruik van de golfbaan, niet af aan het feit dat over en weer prestaties worden uitgewisseld tussen de leden van een sportvereniging als die in het hoofdgeding en de vereniging zelf. De prestaties van de vereniging bestaan immers in de permanente terbeschikkingstelling aan haar leden van het sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten, en niet in de verrichting van individuele prestaties op verzoek van de leden. Er is dus een rechtstreeks verband tussen de jaarlijkse contributie van de leden van een sportvereniging als die in het hoofdgeding en de door deze vereniging verrichte prestaties.

41 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk terecht betoogt, zou de door de Nederlandse regering bepleite benadering voor het overige tot gevolg hebben, dat vrijwel iedere dienstverrichter zich aan de heffing van BTW zou kunnen onttrekken door forfaitaire prijzen te berekenen en zo de heffingsbeginselen die de grondslag van het gemeenschappelijk BTW-stelsel vormen terzijde te schuiven.

42 Op het eerste deel van de tweede vraag, sub a, moet dan ook worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de jaarlijkse contributies van de leden van een sportvereniging als die in het hoofdgeding de tegenprestatie voor de door de vereniging verrichte diensten kunnen vormen, ook indien leden die de voorzieningen van de vereniging niet of niet regelmatig gebruiken, toch verplicht zijn hun jaarlijkse contributie te betalen.

43 Gelet op dit antwoord hoeft de tweede vraag, sub a, tweede deel, en sub b, niet meer te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

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

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 3 mei 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat bij de kwalificatie van een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" alle activiteiten van die instelling in aanmerking moeten worden genomen.

2) Artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat een instelling als "instelling zonder winstoogmerk" kan worden gekwalificeerd ook indien zij systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens aanwendt ten dienste van haar

prestaties. Het eerste deel van de facultatieve voorwaarde in artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, van de Zesde richtlijn moet op dezelfde wijze worden uitgelegd.

3) Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat de jaarlijkse contributies van de leden van een sportvereniging als die in het hoofdgeding de tegenprestatie voor de door de vereniging verrichte diensten kunnen vormen, ook indien leden die de voorzieningen van de vereniging niet of niet regelmatig gebruiken, toch verplicht zijn hun jaarlijkse contributie te betalen.