Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

19 december 2013 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, sub m – Diensten die nauw samenhangen met beoefening van sport – Toegang tot golfterrein – Bezoekers, niet-leden van golfclub, die tegen betaling van toegangsgeld (‚greenfee') toegang krijgen tot golfterrein – Uitsluiting van vrijstelling – Artikel 133, eerste alinea, sub d – Artikel 134, sub b – Extra opbrengsten"

In zaak C?495/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 19 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 5 november 2012, in de procedure

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 oktober 2013,

gelet op de opmerkingen van:

– Bridport and West Dorset Golf Club Limited, vertegenwoordigd door A. Brown, advocaat,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Murrell als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 132, lid 1, sub m, 133, eerste alinea, sub d, en 134, sub b, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28

november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners") en Bridport and West Dorset Golf Club Limited (hierna: „Bridport") over de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") van het toegangsgeld dat spelers die niet als lid bij deze club zijn aangesloten, betalen om toegang tot de golfbaan van deze club te krijgen.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Ingevolge artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht", aan de btw onderworpen.

4 Artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang", van titel IX van deze richtlijn, bepaalt:

„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".

5 Deze bepaling herneemt de vrijstelling 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").

6 Artikel 133, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, 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:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;

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

c) de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.”

7 Artikel 134 van deze richtlijn luidt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

8 Ingevolge Schedule 9, Group 10, Item 3, van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994) is van btw vrijgesteld:

„De verrichting ten behoeve van particulieren, met uitzondering van niet-leden ingeval de instelling een lidmaatschapsregeling kent, door een voor vrijstelling 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.”

9 In Note 2 van Group 10 wordt bepaald:

„Een persoon zal voor de toepassing van Item 3 slechts als lid van een instelling worden beschouwd wanneer het lidmaatschap wordt verleend voor een periode van drie maanden of langer.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 Bridport is een privégolfclub met als statutair doel onder meer het onderhoud en het beheer van de golfclub voor het gebruik en de accommodatie van de leden en bezoekers, alsmede, met name, het beheer van een golfschool en de terbeschikkingstelling van golfleraren en golfuitrusting.

11 In september 2009 was ongeveer de helft van de 737 leden van Bridport volwaardig lid, met recht op toegang tot de golfbaan, zeven dagen per week op elk gewenst tijdstip, tegen betaling van de gewone jaarlijkse lidmaatschapsbijdrage van 657,20 pond sterling (GBP). Ook bezoekers, niet-leden, konden toegang tot de golfbaan krijgen tegen betaling van toegangsgeld (hierna: „greenfee”) van 32 tot 38 GBP voor een deel, of tegen een hogere bijdrage voor een dag. Zowel de jaarlijkse lidmaatschapsbijdrage als de greenfee werd door Bridport vastgesteld op basis van de prijzen die werden gehanteerd door naburige golfclubs zonder winstoogmerk alsmede door een commerciële golfbaanexploitant.

12 Voor het seizoen dat eindigde op 30 september 2009, bedroegen de opbrengsten uit greenfees 18,7 % van de inkomsten van Bridport en waren de jaarlidmaatschapsbijdragen van de leden goed voor 56,4 %, waarbij de overige inkomstenbron voornamelijk de bar was.

13 Na gedurende vele jaren haar inkomsten uit greenfees te hebben aangegeven en daarover btw aan de Commissioners te hebben voldaan, heeft Bridport, onder verwijzing naar het arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, Jurispr. blz. I?7821), om teruggave verzocht van de te veel betaalde btw, die volgens haar berekeningen

140 359,16 GBP bedroeg. Nadat de Commissioners haar verzoek hadden afgewezen, heeft Bridport tegen deze afwijzing beroep ingesteld bij het First-tier Tribunal (Tax Chamber).

14 Het First-tier Tribunal (Tax Chamber) heeft het beroep toegewezen op grond dat het recht om op de golfbaan van Bridport te golfen, niet verschilde naargelang dat recht was verleend aan clubleden dan wel aan niet-leden die een greenfee betaalden, en dat de greenfees ingevolge richtlijn 2006/112 van btw waren vrijgesteld. De Commissioners hebben tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

15 Volgens de toelichting van deze rechterlijke instantie wordt niet betwist dat Bridport een instelling zonder winstoogmerk is in de zin van artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112. Evenmin is in geding dat de dienst die erin bestaat bezoekers, niet-leden, het recht te verlenen gebruik van de golfbaan te maken, nauw samenhangt met de beoefening van sport, wordt verricht voor personen die aan sport doen en onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen, in de zin van artikel 134, sub a, van deze richtlijn.

16 Het hoofdgeding betreft dus in wezen de vraag of in deze omstandigheden deze dienst terecht wordt uitgesloten van de betrokken vrijstelling op grond van de artikelen 134, sub b, of 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112.

17 Daarop heeft het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is er, bij de toepassing van de dwingende bepalingen van artikel 134 [van richtlijn 2006/112] op de bepalingen van artikel 132, lid 1, sub m, [van deze richtlijn], in een situatie waarin een instelling die wordt aangemerkt als instelling zonder winstoogmerk het recht verleent om golf te spelen, sprake van een ‚vrijgestelde handeling' en zo ja, welke handeling is dit?

2) Mag de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, [van richtlijn 2006/112] worden beperkt aan de hand van het criterium of de diensten bestaande in de verlening van het recht om golf te spelen, worden verricht voor een lid van de instelling zonder winstoogmerk?

3) Dient artikel 134 [van richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat de beperking van de vrijstelling alleen de diensten betreft die ‚nauw samenhangen' (in de zin van ‚accessoir') met de ‚vrijgestelde handelingen', of dat deze alle diensten betreft die onder artikel 132, lid 1, sub m, [van deze richtlijn] vallen?

4) Welke uitlegging moet worden gegeven aan het vereiste dat de door niet-leden betaalde greenfees ‚in hoofdzaak ertoe strekken' [extra opbrengsten te verschaffen], wanneer de instelling die volgens haar gepubliceerde doelstelling geen winstoogmerk heeft, regelmatig en consequent aan niet-leden toestaat om golf te spelen?

5) Ten opzichte van wat moet worden beoordeeld of de ‚extra opbrengsten' in de zin van artikel 134, sub b, [van richtlijn 2006/112] ‚extra' zijn?

6) Indien inkomsten die worden verkregen door de verlening van toegang tot sportfaciliteiten aan niet-leden, niet dienen te worden aangemerkt als ‚extra opbrengsten' in de zin van artikel 134, sub b, [van richtlijn 2006/112] en deze tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van btw-plichtige commerciële ondernemingen, mag een lidstaat zulke inkomsten dan krachtens artikel 133, [eerste alinea,] sub d, [van deze richtlijn] uitsluiten van vrijstelling zonder gelijktijdig de vrijstelling op te heffen voor inkomsten afkomstig uit de toelating van leden tot dezelfde instellingen zonder winstoogmerk, wanneer de lidmaatschapsbijdragen zelf de mededinging althans op zekere hoogte verstoren?

7) Moet inzonderheid iedere krachtens artikel 133, [eerste alinea,] sub d, [van richtlijn 2006/112] opgelegde voorwaarde gelden voor alle door de instelling zonder winstoogmerk verrichte diensten die anders onder de vrijstelling zouden vallen, of is een partiële beperking toegestaan, zodat met name een vrijstelling geldt voor de verlening van het recht om golf te spelen aan leden, maar niet aan niet-leden, wanneer deze verlening zowel aan leden als aan niet-leden concurreert met commerciële instellingen?

8) Is er een verschil tussen het vereiste in artikel 133, [eerste alinea,] sub d, dat ‚verstoring van de mededinging' verlangt, en het vereiste in artikel 134, sub b, [van deze richtlijn] dat slechts spreekt van ‚rechtstreekse mededinging', en zo ja, waaruit bestaat dit verschil?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met vijfde vraag

18 Met zijn eerste tot en met vijfde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de dienst die erin bestaat, dat een instelling zonder winstoogmerk die een golfterrein exploiteert en een lidmaatschap aanbiedt, bezoekers die geen lid van deze instelling zijn, het recht verleent om dit golfterrein te gebruiken, van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn is uitgesloten.

19 Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112 blijkt dat deze bepaling betrekking heeft op de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding in het algemeen, en dat voor de toepassing ervan niet is vereist dat de sportactiviteit op een bepaald niveau wordt beoefend – bijvoorbeeld op professioneel niveau – en evenmin dat deze sportactiviteit op een bepaalde manier wordt beoefend, te weten op regelmatige basis, in georganiseerd verband of met het oog op deelneming aan sportcompetities (zie arrest van 21 februari 2013, M?sto Žamberk, C?18/12, punten 21 en 22).

20 Deze bepaling heeft tot doel, bepaalde activiteiten van algemeen belang, te weten diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, die door instellingen zonder winstoogmerk worden verstrekt ten behoeve van personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, te bevorderen. Deze bepaling beoogt dus de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding door brede lagen van de bevolking te bevorderen (zie arrest M?sto Žamberk, reeds aangehaald, punt 23).

21 Aangezien de toegang tot het golfterrein noodzakelijk is om deze sport te beoefenen, hangt de dienst bestaande in het verlenen van het recht op gebruik van een golfterrein nauw samen met de beoefening van sport in de zin van artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112, los van de vraag of de betrokken persoon op regelmatige basis, in georganiseerd verband of met het oog op deelneming aan sportcompetities golf speelt.

22 Indien deze dienst wordt verricht door een instelling zonder winstoogmerk, valt hij bijgevolg onder de btw-vrijstelling van dat artikel 132, lid 1, sub m, waarbij van geen belang is of de dienst wordt verricht ten behoeve van een speler die lid is, dan wel een bezoeker die geen lid van deze instelling is.

23 Ingevolge artikel 134, sub a en b, van richtlijn 2006/112 worden diensten echter uitgesloten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn, enerzijds indien zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van vrijgestelde handelingen en, anderzijds, indien zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die in rechtstreekse mededinging met die van btw-plichtige commerciële ondernemingen worden verricht.

24 Vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst, die erin bestaat het recht op gebruik van een golfterrein te verlenen, onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen, in de zin van artikel 134, sub a, van richtlijn 2006/112, aangezien zonder dit recht niet kan worden gegolfd.

25 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of, in het geval van een instelling die een golfterrein beheert en een lidmaatschap aanbiedt terwijl bezoekers, niet-leden, wordt toegestaan dit golfterrein tegen betaling te gebruiken, het door deze bezoekers te betalen toegangsgeld „extra opbrengsten” in de zin van artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112 uitmaakt ten aanzien van de opbrengsten uit de door de leden van deze instelling betaalde lidmaatschapsbijdragen.

26 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat dit onderscheid uitsluitend stoelt op de hoedanigheid van lid of niet-lid van de ontvanger van de betrokken dienst.

27 Met betrekking tot de bepaling die aan de artikelen 133 en 134 van richtlijn 2006/112 is voorafgegaan, namelijk artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn, heeft het Hof geoordeeld dat, aangezien deze bepaling niet voorziet in beperkingen ten aanzien van de ontvangers van de betrokken diensten, de lidstaten niet bevoegd zijn om een bepaalde groep van ontvangers van deze diensten uit te sluiten van de betrokken vrijstelling (arrest Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, reeds aangehaald, punt 39).

28 Bovendien zij eraan herinnerd dat, anders dan voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub l, van richtlijn 2006/112, die op het eerste gezicht is beperkt tot diensten en goederenleveringen die de daarin omschreven instellingen verrichten „ten behoeve van hun leden”, de vrijstelling voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn geen dergelijke beperking bevat, hoewel volgens het door de Europese Commissie ingediende aanvankelijke voorstel voor de Zesde richtlijn ook de laatstbedoelde vrijstelling was beperkt tot diensten en leveringen die worden verstrekt aan de leden van de betrokken instellingen, zoals blijkt uit artikel 14, A, lid 1, sub j, van het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 20 juni 1973 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [COM(73) 950 def.].

29 Derhalve kan de uitdrukking „extra opbrengsten” in de zin van artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112 niet aldus worden uitgelegd dat de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn wordt beperkt naargelang de ontvanger van de betrokken diensten lid dan wel niet-lid is, aangezien bij de omschrijving van deze vrijstelling dit criterium welbewust is geweerd.

30 Wanneer de uitdrukking „extra opbrengsten” echter aldus zou worden uitgelegd dat het

toegangsgeld dat voor het gebruik van een golfterrein wordt betaald door bezoekers die geen lid zijn van een instelling zonder winstoogmerk die dat golfterrein beheert en ook een lidmaatschap aanbiedt, onder deze uitdrukking valt omdat dat toegangsgeld bovenop de opbrengsten uit de lidmaatschapsbijdragen van de leden van deze instelling wordt ontvangen, dan zou dit juist ertoe leiden dat de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112 op een dergelijke wijze wordt beperkt.

31 Bijgevolg vormt het toegangsgeld dat voor het gebruik van een golfterrein wordt betaald door bezoekers die geen lid zijn van een instelling zonder winstoogmerk die dit golfterrein beheert en ook een lidmaatschap aanbiedt, geen extra opbrengsten in de zin van artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112.

32 Gelet op het voorgaande dient op de eerste tot en met de vijfde vraag te worden geantwoord dat artikel 134, sub 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, sub m, van deze richtlijn is uitgesloten.

Zesde en zevende vraag

33 Met zijn zesde en zevende vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan, de dienst die bestaat in het verlenen van het recht op gebruik van het golfterrein dat wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk die een lidmaatschap aanbiedt, uit te sluiten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn wanneer deze dienst wordt verricht ten behoeve van bezoekers die geen lid van deze instelling zijn.

34 Op grond van artikel 133, eerste alinea, sub d, van deze richtlijn is het de lidstaten toegestaan, de verlening van de in artikel 132, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat deze vrijstellingen niet leiden tot verstoring van de mededinging ten nadele van btw-plichtige commerciële ondernemingen.

35 Op grond van deze mogelijkheid, waarvan de reikwijdte moet worden beoordeeld in de context zoals die blijkt uit de voorwaarden van artikel 133, eerste alinea, sub a tot en met c, van richtlijn 2006/112, is het de lidstaten evenwel niet toegestaan, algemene maatregelen als die in het hoofdgeding te nemen waardoor de werkingssfeer van deze vrijstellingen wordt beperkt. Volgens de rechtspraak van het Hof inzake de overeenstemmende bepalingen van de Zesde richtlijn kan een lidstaat, wanneer hij de in artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan een of meer van de in artikel 133 ervan genoemde voorwaarden verbindt, de werkingssfeer van dit artikel immers niet wijzigen (zie in die zin arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje, C?124/96, Jurispr. blz. I?2501, punt 21).

36 Dienaangaande zij opgemerkt dat de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, van richtlijn 2006/112 niet alleen is bepaald op basis van de inhoud van de daarin bedoelde handelingen, maar ook op basis van bepaalde kenmerken waaraan de dienstverrichters moeten voldoen. Door te voorzien in btw-vrijstellingen die aan de hand van dergelijke kenmerken worden omschreven, impliceert het gemeenschappelijke btw-stelsel dat voor verschillende marktdeelnemers verschillende concurrentievoorwaarden bestaan.

37 Derhalve kan artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 niet aldus worden

uitgelegd dat het verschil in concurrentievoorwaarden als gevolg van het bestaan zelf van de vrijstellingen waarin het Unierecht voorziet, kan worden uitgevlakt aangezien door een dergelijke uitlegging de werkingssfeer van deze vrijstellingen zou worden uitgehold.

38 Een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, eerbiedigt niet deze grenzen van de bij artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 ingevoerde mogelijkheid. Door deze regeling wordt niet alleen voorkomen dat concurrentieverstoringen ontstaan als gevolg van de voorwaarden waaronder, volgens de nationale regeling tot omzetting van deze richtlijn, de vrijstelling wordt verleend, maar wordt ook het verschil in concurrentievoorwaarden als gevolg van het bestaan zelf van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112 uitgevlakt. Diensten worden van deze vrijstelling immers uitgesloten op basis van de hoedanigheid van de ontvanger van de betrokken diensten, terwijl deze hoedanigheid de inhoud van de dienst, die erin bestaat toegang te verlenen tot het golfterrein om daar te golfen, niet wijzigt.

39 Gelet op het voorgaande dienst op de zesde en de zevende vraag te worden geantwoord dat artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet is toegestaan, de dienst die bestaat in het verlenen van het recht op gebruik van het golfterrein dat wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk die een lidmaatschap aanbiedt, uit te sluiten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn wanneer deze dienst wordt verricht ten behoeve van bezoekers die geen lid van deze instelling zijn.

Achtste vraag

40 Gelet op het antwoord op de eerste tot en met de zevende vraag, behoeft de achtste vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

41 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus 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, sub m, van deze richtlijn is uitgesloten.**

2) **Artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet is toegestaan, de dienst die bestaat in het verlenen van het recht op gebruik van het golfterrein dat wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk die een lidmaatschap aanbiedt, uit te sluiten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn wanneer deze dienst wordt verricht ten behoeve van bezoekers die geen lid van deze instelling zijn.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.