

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

25 februari 2016 (*)

„Niet-nakoming – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, onder m) – Diensten die nauw verband houden met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding – Vrijstelling voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van watersportverenigingen voor vaar- of ontspanningsactiviteiten die niet kunnen worden gelijkgesteld met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding – Vrijstelling voorbehouden aan leden van watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn – Daarvan uitgesloten – Artikel 133, eerste alinea, onder d)”

In zaak C-22/15,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 19 januari 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en G. Wils als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door M. Bulterman en M. Noort als gemachtigden,

verweerder,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

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

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden:

– door vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te verlenen

voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, voor vaar- of ontspanningsactiviteiten die niet kunnen worden gelijkgesteld met de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding, en

– door, wanneer de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen gebeurt aan leden die sport beoefenen en de verhuur nauw samenhangt met en onontbeerlijk is voor de beoefening van die sport, de vrijstelling van deze verhuur te beperken tot watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn,

de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, 24, lid 1, en 133 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) in verbinding met artikel 132, lid 1, onder m), ervan.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 Ingevolge artikel 2, lid 1, onder 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.

3 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

4 Artikel 131 van deze richtlijn luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

5 Artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, 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 verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”.

6 Artikel 133, eerste alinea, onder d), van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten [...] m) en [...], bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

[...]

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

Nederlands recht

7 Artikel 11, leden 1 en 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”) bepaalt:

„1 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:

1°. het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke;

2°. de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruikmaken van een of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn ten behoeve van de organisatie, voor zover deze diensten bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;

[...]

2 De vrijstellingen, bedoeld in het eerste lid, onderdelen c, e, en t, zijn slechts van toepassing, indien met de aldaar bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd. [...]”

Precontentieuze procedure

8 Op 9 oktober 2009 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een aanmaningsbrief gezonden, waarin twee grieven werden geformuleerd. Ten eerste verweet zij het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens de artikelen 2, lid 1, 24, lid 1, en 133 van richtlijn 2006/112, in verbinding met artikel 132, lid 1, onder m), ervan, op hem rustende verplichtingen niet te zijn nagekomen door krachtens artikel 11, lid 1, onder e, en lid 2, van de Wet OB btw-vrijstelling te verlenen voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van watersportverenigingen, voor vaar- of ontspanningsactiviteiten die niet kunnen worden gelijkgesteld met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding. Ten tweede stelde de Commissie de wijze aan de orde waarop deze wet de werkingssfeer van deze vrijstelling verkleint door deze te beperken tot leden van watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn.

9 Op 4 december 2009 heeft de Nederlandse regering deze brief beantwoord en daarbij betwist dat zij haar verplichtingen krachtens richtlijn 2006/112 niet was nagekomen. Zij zette hierin met name uiteen dat het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen nauw samenhangt met de beoefening van sport. Voorts voerde zij aan dat de beperking van de vrijstelling tot leden van verenigingen die geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, gerechtvaardigd is teneinde verstoring van de mededinging als bedoeld in artikel 133, eerste alinea, onder d), van deze richtlijn tegen te gaan.

10 Bij brief van 28 juni 2010 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een met

redenen omkleed advies doen toekomen, waarin zij vasthield aan het standpunt dat zij in de aanmaningsbrief had ingenomen.

11 Bij brief van 26 augustus 2010 heeft de Nederlandse regering geantwoord op het met redenen omkleed advies door de tot haar gerichte grieven opnieuw inhoudelijk te betwisten. Wat meer bepaald de eerste grief betreft, wijst zij er ten eerste op dat onderhoud en reparatie van vaartuigen onontbeerlijk kunnen zijn voor het beoefenen van sport en ten tweede dat ook met motorboten sport kan worden beoefend.

12 De Commissie achtte deze twee opmerkingen weliswaar juist, maar bleef bij haar opvatting dat het standpunt van het Koninkrijk der Nederlanden onbevredigend was en heeft besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Beroep

Eerste grief

Argumenten van partijen

13 De Commissie stelt dat artikel 11, lid 1, onder e, en lid 2, van de Wet OB niet alleen btw-vrijstelling verleent voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van een vereniging zonder winstoogmerk die sport beoefenen, maar ook voor de verhuur aan leden van deze vereniging die hun vaartuig louter recreatief of zelfs residentieel gebruiken. Hiermee is het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens de artikelen 2, lid 1, 24, lid 1, en 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

14 De Commissie staat op het standpunt dat ofschoon bepaalde watergebonden activiteiten die worden beoefend met vaartuigen waarvoor lig- of bergplaatsen worden gehuurd, sportbeoefening kunnen vormen, dit niet opgaat voor de pleziervaart met een motorvaartuig op een kanaal in een stad. De vorm van het vaartuig, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht of de afmetingen ervan maken sommige vaartuigen namelijk geschikt voor de beoefening van sport, andere niet. Een belangrijk element op dit punt is de vraag of de infrastructuur is ingericht om sportbeoefening mogelijk te maken. Zo is de verhuur van binnenlands gelegen aanlegplaatsen waar motorvaartuigen aanleggen die gebruikt worden op kanalen met een maximumsnelheid van minder dan 7,5 km per uur, niet nauw verbonden met de beoefening van sport.

15 Het Koninkrijk der Nederlanden erkent dat de vrijstelling bedoeld in artikel 11, lid 1, onder e, en lid 2, van de Wet OB niet beperkt is tot de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die uitsluitend voor sport worden gebruikt. Het Koninkrijk der Nederlanden stelt echter dat, daar de lig- of bergplaats voor vaartuigen zowel kan worden gebruikt voor de beoefening van sport als voor recreatie of ontspanning, de verhuur van een dergelijke lig- of bergplaats in het licht van de uit het arrest *M?sto Žamberk* voortgekomen rechtspraak (C?18/12, EU:C:2013:95) altijd van btw moet worden vrijgesteld, ook wanneer de boot in kwestie louter recreatief wordt gebruikt.

16 Daarenboven betwist het Koninkrijk der Nederlanden de onderscheidende criteria die door de Commissie zijn genoemd. Zo zou het betrokken type vaartuig niet doorslaggevend moeten zijn voor de vraag of de verhuur van een lig- of bergplaats een dienst is die nauw samenhangt met de beoefening van sport. Indien rekening wordt gehouden met het type vaartuig, moet voor elk vaartuig de vraag worden gesteld hoe dit daadwerkelijk – voor sport of recreatie – wordt gebruikt. Een vaartuig kan op eenzelfde dag echter op beide wijzen worden gebruikt.

17 Het Koninkrijk der Nederlanden betoogt ook dat de infrastructuur van de lig- en bergplaatsen niet verschilt naargelang de betrokken vaartuigen voor sport dan wel recreatie

worden gebruikt, noch naargelang zij al dan niet zijn gemotoriseerd. Ook dient geen onderscheid te worden gemaakt naargelang van de plek van deze lig- en bergplaatsen. In dat verband merkt het Koninkrijk der Nederlanden met name op dat de verhuur van dergelijke lig- en bergplaatsen aan kanalen met een maximumsnelheid van 7,5 km per uur nauw verbonden is met de beoefening van sport, omdat deze kanalen de toegangswegen vormen naar grotere plassen waarop diverse watersportactiviteiten worden beoefend, en zij ook zelf worden gebruikt voor de beoefening van watersporten, zoals roeien.

Beoordeling door het Hof

18 Er zij aan herinnerd dat artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderwerpt aan btw. Volgens de rechtspraak van het Hof is een nationale wettelijke regeling waarbij handelingen van btw worden vrijgesteld, die niet overeenkomt met een in deze richtlijn voorziene vrijstelling en evenmin is toegestaan overeenkomstig een hierin bedoelde afwijking, in strijd met artikel 2 van deze richtlijn (zie naar analogie arrest Commissie/Duitsland, C?287/00, EU:C:2002:388, punt 40).

19 Artikel 132 van richtlijn 2006/112 voorziet in vrijstellingen die, luidens het opschrift van het hoofdstuk waarin dit artikel staat, tot doel hebben bepaalde activiteiten van algemeen belang te bevorderen. Deze vrijstellingen betreffen evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel die welke daarin zeer gedetailleerd zijn opgesomd en omschreven (zie in die zin met name arresten M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en VDP Dental Laboratory e.a., C?144/13, C?154/13 en C?160/13, EU:C:2015:116, punt 45).

20 De bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het uit artikel 2 van richtlijn 2006/112 voortvloeiende algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke door een belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte prestatie. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent evenwel niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen bedoeld in artikel 132 van deze richtlijn zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arrest M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 De in artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling ziet, luidens de tekst van deze bepaling, op 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 aan lichamelijke opvoeding doen.

22 Hieruit vloeit voort dat niet alleen diensten die geheel niet samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, maar tevens diensten die niet nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, niet onder deze vrijstelling vallen.

23 In casu zijn partijen het erover eens dat de vrijstelling bedoeld in artikel 11, lid 1, onder e, en lid 2, van de Wet OB van toepassing is op alle verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen door watersportverenigingen zonder winstoogmerk aan hun leden, en dat deze toepassing niet is beperkt tot de verhuur van lig- of bergplaatsen die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding. Het Koninkrijk der Nederlanden erkent daarmee dat, volgens deze bepaling, de verhuur van een dergelijke plaats aan de leden van deze verenigingen die hun vaartuig louter recreatief of zelfs residentieel gebruiken, van btw wordt vrijgesteld.

24 Vastgesteld moet dus worden dat de betrokken nationale wettelijke regeling btw-vrijstelling verleent voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die wegens hun objectieve kenmerken als de vorm, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht of de afmetingen ervan, niet

geschikt zijn voor de beoefening van sport of voor lichamelijke opvoeding en dat residentiële of recreatieve vaartuigen tot deze vaartuigen behoren.

25 Aangezien een dergelijke vrijstelling de verhuur omvat van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die niet nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, gaat zij verder dan artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112.

26 Het argument dat het Koninkrijk der Nederlanden aan het arrest *M^osto Žamberk* (C^o18/12, EU:C:2013:95) ontleent, kan niet afdoen aan deze slotsom. Volgens deze lidstaat blijkt uit dat arrest dat de betrokken diensten hoe dan ook van de btw moeten worden vrijgesteld, zodra de verhuur van een lig- of bergplaats betrekking heeft op vaartuigen die zowel voor de beoefening van sportactiviteiten of voor lichamelijke opvoeding als voor recreatie en ontspanning kunnen worden gebruikt.

27 Ten eerste had de zaak die heeft geleid tot het arrest *M^osto Žamberk* (C^o18/12, EU:C:2013:95) immers betrekking op een enkele samengestelde dienst, aangezien het ging om de toegang tot een aquapark dat zowel recreatieve als sportieve activiteiten aanbood. Het Hof heeft in deze specifieke context geoordeeld dat, om uit te maken of een enkele samengestelde handeling moet worden gekwalificeerd als een prestatie die nauw samenhangt met de beoefening van sport in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, ook al bevat deze prestatie ook elementen die de bedoelde samenhang niet vertonen, alle omstandigheden waarin de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking moeten worden genomen teneinde daaruit de kenmerkende aspecten naar voren te halen en de overheersende onderdelen ervan te bepalen (arrest *M^osto Žamberk*, C^o18/12, EU:C:2013:95, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Omgekeerd echter, vormt de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen niet een enkele samengestelde handeling waarvan het overheersende onderdeel moet worden bepaald. Hieruit volgt dat de oplossing die in het arrest *M^osto Žamberk* (C^o18/12, EU:C:2013:95) is gebruikt, niet op het onderhavige geval kan worden toegepast.

28 Ten tweede moet worden opgemerkt dat, om een onderscheid te maken tussen het sportieve en recreatieve gebruik van de betrokken diensten, het zeker de voorkeur verdient dat de nationale wetgever regels invoert die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd (zie naar analogie arrest *Sopora*, C^o512/13, EU:C:2015:108, punt 33). Krachtens artikel 131 van richtlijn 2006/112 stellen de lidstaten namelijk de voorwaarden voor de vrijstellingen om een juiste en eenvoudige toepassing ervan te verzekeren.

29 Deze voorwaarden mogen echter geen betrekking hebben op de definitie van de inhoud van de vastgestelde vrijstellingen (arrest *Commissie/Frankrijk*, C^o197/12, EU:C:2013:202, punt 31) en kunnen bijgevolg geen algemene vrijstelling van de verhuur van lig- en bergplaatsen rechtvaardigen, met inbegrip van de gevallen waarin deze verhuur betrekking heeft op vaartuigen die door hun objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding.

30 Het argument van de Nederlandse regering dat het moeilijk is een onderscheid te maken tussen sportief gebruik en recreatief gebruik van de betrokken diensten, met name wanneer de vaartuigen waarop deze diensten betrekking hebben zowel voor sportieve als voor niet-sportieve activiteiten kunnen worden gebruikt, moet derhalve worden afgewezen.

31 Bijgevolg slaagt de eerste grief die de Commissie tot staving van haar beroep heeft aangevoerd.

Tweede grief

Argumenten van partijen

32 Met haar tweede grief betoogt de Commissie dat het Koninkrijk der Nederlanden, door voor de btw-vrijstelling de voorwaarde te stellen dat de watersportverenigingen voor hun dienstverrichting geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, een voorwaarde heeft toegevoegd die verder reikt dan hetgeen in artikel 133 van richtlijn 2006/112 is bepaald.

33 In dat verband verwerpt de Commissie het betoog van het Koninkrijk der Nederlanden dat deze voorwaarde wordt gerechtvaardigd door artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112, omdat zij tot doel zou hebben verstoring van de mededinging ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen te vermijden. Volgens de Commissie heeft het Koninkrijk der Nederlanden namelijk niet bewezen dat er een verstoring van de mededinging zou hebben bestaan tussen de sportverenigingen zonder winstoogmerk die gebruikmaken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn en de commerciële ondernemingen, noch aangetoond dat deze voorwaarde een dergelijke verstoring van de mededinging kan ondervangen. De Commissie voegt hieraan toe dat in deze bepaling in ieder geval niet wordt gesproken van het begrip werk of werknemers.

34 De Commissie betoogt dat de uitlegging van deze bepaling die door het Koninkrijk der Nederlanden wordt voorgestaan, de lidstaten in staat zou stellen elke willekeurige voorwaarde op te leggen die niet in artikel 133 van richtlijn 2006/112 wordt genoemd, onder het mom dat deze voorwaarde tot doel heeft een verstoring van de mededinging te vermijden.

35 Volgens het Koninkrijk der Nederlanden heeft het, door de bij zijn nationale wettelijke regeling ingestelde vrijstelling voor te behouden aan watersportverenigingen zonder winstoogmerk die geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, eenvoudigweg gebruikgemaakt van de bevoegdheid die artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112 de lidstaten toekent om activiteiten die mogelijkerwijs de mededinging verstoren ten nadele van btw-plichtige commerciële watersportondernemingen, uit te sluiten.

36 Volgens het Koninkrijk der Nederlanden is de voorwaarde dat de vereniging, om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, voor haar dienstverrichting geen gebruik mag maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij haar werkzaam zijn, gerechtvaardigd door de noodzaak onderscheid te maken tussen enerzijds de watersportverenigingen die volledig functioneren dankzij het vrijwilligerswerk van hun leden en anderzijds de watersportverenigingen die, ofschoon zij niet winstbeoogend zijn, wel commercieel gericht zijn en in concurrentie treden met commerciële jachthavens, met name door de inzet van personeel om passanten te begeleiden naar hun ligplaats.

Beoordeling door het Hof

37 Op grond van artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112 is het de lidstaten toegestaan de verlening van de in artikel 132, lid 1, onder b), g) tot en met i) en l) tot en met n), van deze richtlijn 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.

38 Aangezien deze mogelijkheid volgens de bewoordingen van artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112, enkel „van geval tot geval” voor de lidstaten openstaat, kunnen zij op grond daarvan geen algemene maatregelen nemen die de werkings sfeer van deze vrijstellingen inperken. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een lidstaat, wanneer hij de in artikel 132, lid 1,

onder m), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling aan een of meer van de in artikel 133 ervan genoemde voorwaarden verbindt, de werkingssfeer van deze vrijstelling immers niet wijzigen (arrest *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Daarenboven heeft het Hof geoordeeld dat artikel 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112 uitsluit dat de vrijstelling van diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, tot bepaalde instellingen wordt beperkt, zonder daarbij rekening te houden met de eigen aard van elke sport en de omstandigheden waaronder deze wordt beoefend (zie in die zin arrest *Commissie/Spanje*, C-124/96, EU:C:1998:204, punt 22).

40 In dat verband moet worden opgemerkt dat de werkingssfeer van de in artikel 132, lid 1, onder b), g) tot en met i) en l) tot en met n), van richtlijn 2006/112 genoemde vrijstellingen niet alleen wordt bepaald op basis van de inhoud van de daarin bedoelde handelingen, maar ook op basis van bepaalde kenmerken waaraan de dienstverrichters moeten voldoen (arrest *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punt 36).

41 Meer bepaald kunnen, wat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn betreft, alleen diensten die door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht, daarvoor in aanmerking komen.

42 In het onderhavige geval blijkt uit de stukken van het Koninkrijk der Nederlanden dat het onderscheid in de betrokken nationale wettelijke regeling tussen enerzijds de watersportverenigingen zonder winstoogmerk die gebruikmaken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, en wier diensten niet in aanmerking komen voor vrijstelling, en anderzijds de watersportverenigingen die geen personeel tewerkstellen, wier diensten wel zijn vrijgesteld, is gemaakt om versterking van de mededinging ten nadele van btw-plichtige commerciële ondernemingen in de watersport te voorkomen.

43 Toch moet worden vastgesteld dat artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 niet toelaat te voorzien in een voorwaarde als die welke wordt gesteld in de betrokken nationale wettelijke regeling, waarbij een instelling zonder winstoogmerk, om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, voor haar dienstverrichting geen gebruik mag maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij haar werkzaam zijn, daar deze bepaling zonder onderscheid alle instellingen zonder winstoogmerk betreft. Nu deze voorwaarde in het algemeen uitsluit dat voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding btw-vrijstelling wordt verleend wanneer deze worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk waar een of meer personen in dienstbetrekking werkzaam zijn, beperkt zij de werkingssfeer van de vrijstelling die voortvloeit uit artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de in punt 38 van dit arrest herhaalde rechtspraak van het Hof, op een wijze die strijdig is met artikel 133 van deze richtlijn.

44 Een dergelijke voorwaarde is dus onverenigbaar met de artikelen 132, lid 1, onder m), en 133, eerste alinea, onder d), van richtlijn 2006/112, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de tussen partijen omstreden vraag of deze voorwaarde daadwerkelijk verstoringen van de mededinging kan voorkomen.

45 Ook de tweede grief moet dus worden aanvaard.

46 Het beroep van de Commissie is in zijn geheel gegrond.

47 Uit een en ander vloeit voort dat het Koninkrijk der Nederlanden de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, 24, lid 1, en 133 van richtlijn

2006/112, in verbinding met artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn:

- door vrijstelling van de btw te verlenen voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, voor vaar- of ontspanningsactiviteiten die niet kunnen worden gelijkgesteld met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, en
- door, wanneer de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen gebeurt aan leden die sport beoefenen en de verhuur nauw samenhangt met en onontbeerlijk is voor de beoefening van die sport, de vrijstelling van deze verhuur te beperken tot watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn.

Kosten

48 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) Het Koninkrijk der Nederlanden is de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, 24, lid 1, en 133 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in verbinding met artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn:

- **door vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde te verlenen voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen aan leden van watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn, voor vaar- of ontspanningsactiviteiten die niet kunnen worden gelijkgesteld met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, en**
- **door, wanneer de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen gebeurt aan leden die sport beoefenen en de verhuur nauw samenhangt met en onontbeerlijk is voor de beoefening van die sport, de vrijstelling van deze verhuur te beperken tot watersportverenigingen die voor hun dienstverlening geen gebruik maken van een of meer personen die in dienstbetrekking bij hen werkzaam zijn.**

2) Het Koninkrijk der Nederlanden wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.