Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

10 december 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 132, lid 1, onder m) – Vrijstelling voor ‚sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding' – Rechtstreekse werking – Begrip ‚instellingen zonder winstoogmerk'"

In zaak C?488/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 21 juni 2018, ingekomen bij het Hof op 25 juli 2018, in de procedure

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

tegen

Golfclub Schloss Igling eV,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: M. Vilaras, kamerpresident, N. Piçarra (rapporteur), D. Šváby, S. Rodin en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: M. Krausenböck, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 september 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– Golfclub Schloss Igling eV, vertegenwoordigd door J. Hoffmann en M. Mühlbauer, belastingadviseurs,

– de Duitse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door T. Henze en S. Eisenberg, vervolgens door J. Möller en S. Eisenberg als gemachtigden,

– de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman en M. de Ree als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en R. Pethke als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 november 2019,

het navolgende

Arrest

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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (belastingdienst van Kaufbeuren, kantoor Füssen, Duitsland; hierna: „Finanzamt”) en Golfclub Schloss Igling eV (hierna: „Golfclub”) over de weigering van het Finanzamt om sommige door Golfclub aan golfspelers verleende diensten die verband houden met de golfsport, vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt dat „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw onderworpen zijn.

4 Titel IX van deze richtlijn, betreffende vrijstellingen, bevat een hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, dat de artikelen 132 tot en met 134 van deze richtlijn omvat.

5 Artikel 132, lid 1, onder m) en n), van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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.”

6 Artikel 133, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, punten [...] 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;

[...]”

7 In artikel 134 van deze richtlijn wordt bepaald:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten [...] m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

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

[...]”

Duits recht

UStG

8 Volgens § 1, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG”), zijn goederenleveringen en andere diensten die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf in Duitsland onder bezwarende titel verricht, aan de btw onderworpen.

9 § 4 UStG luidt als volgt:

„Van de onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen zijn de volgende handelingen vrijgesteld:

22. a) wetenschappelijke of didactische lezingen, cursussen en andere bijeenkomsten die worden georganiseerd door publiekrechtelijke rechtspersonen, instellingen voor hoger onderwijs in bestuurskunde en economie, 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 in deelnamevergoedingen.”

AO

10 § 52 van de Abgabenordnung (belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „AO”), met als opschrift „Doelen van algemeen nut”, bepaalt:

„(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. [...]

(2) Onder de in lid 1 genoemde voorwaarden wordt als bevordering van de belangen van de gemeenschap erkend:

[...]

21. de bevordering van sport [...].

[...]”

11 § 55 AO, met als opschrift „Belangeloosheid”, bepaalt in lid 1 ervan:

„Bevordering of ondersteuning geschiedt belangeloos indien niet in de eerste plaats de eigen economische belangen worden gediend, bijvoorbeeld commerciële of andere winstgevende doeleinden, en is voldaan aan de volgende voorwaarden:

[...]

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 marktwaarde van hun inbreng in natura ontvangen.

[...]

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 door zijn leden gestorte aandelenkapitaal en de 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 ander fiscaal bevoordeeld lichaam of aan een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt overgedragen met het oog op fiscaal bevoordeelde doelen.

[...]”

12 § 58 AO, met als opschrift „Activiteiten zonder nadelige gevolgen voor het fiscale voordeel”, luidt als volgt:

„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 bevordert,

[...]”

13 § 59 AO, met als opschrift „Voorwaarden inzake fiscaal voordeel”, bepaalt:

„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, zijn doel voldoet aan de vereisten van §§ 52 tot en met 55, en dit doel uitsluitend en rechtstreeks wordt nagestreefd; de daadwerkelijke bedrijfsvoering moet in overeenstemming zijn met deze statutaire bepalingen.”

14 § 61, lid 1, AO, met als opschrift „Statutaire bestemming van het vermogen”, luidt:

„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.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Golfclub is een privaatrechtelijke vereniging die tot doel heeft de instandhouding en de bevordering van de beoefening van de golfsport. Daartoe exploiteert zij een golfterrein en daarbij horende installaties, die zij verhuurt aan Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. De middelen van Golfclub mogen alleen worden gebruikt voor de doelen die zijn vastgesteld in de statuten, welke bepalen dat het vermogen van de vereniging in geval van vrijwillige of gedwongen ontbinding wordt overgedragen aan een door de algemene vergadering aangewezen persoon of instelling.

16 Golfclub heeft op 25 januari 2011 alle aandelen van Golfplatz Y-Betriebs-GmbH verworven voor een bedrag van 380 000 EUR. Teneinde deze operatie te financieren, heeft Golfclub bij haar leden leningen afgesloten tegen een jaarlijkse rente van 4 % en een terugbetalingspercentage van 5 % per jaar.

17 In de loop van datzelfde jaar heeft Golfclub in totaal 78 615,02 EUR aan inkomsten ontvangen die voortkwamen 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 inschrijvingsgeld heeft ontvangen.

18 Het Finanzamt heeft geweigerd deze activiteiten vrij te stellen van btw. Het heeft geoordeeld dat op grond van § 4, punt 22, UStG alleen de inschrijvingsgelden voor de golfevenementen zijn vrijgesteld op voorwaarde dat de verzoeker om vrijstelling een instelling van openbaar nut is in de zin van de §§ 51 e.v. AO. Volgens het Finanzamt is dit niet het geval met Golfclub, waarvan de statuten geen voldoende nauwkeurige regels bevatten met betrekking tot de statutaire toewijzing van haar vermogen in geval van ontbinding. Uit de overname van Golfplatz Y-Betriebs-GmbH volgt dat zij niet uitsluitend een doel zonder winstoogmerk nastreeft.

19 Het Finanzamt heeft derhalve een btw-aanslag opgelegd, waarbij al deze activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen.

20 Deze belastingaanslag werd door het Finanzgericht München (belastingrechter München, Duitsland) nietig verklaard. Die rechter heeft geoordeeld dat Golfclub een instelling zonder winstoogmerk is in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw?richtlijn en dat deze bepaling rechtstreekse werking heeft, wat de lidstaten verplicht een vrijstelling te verlenen voor alle door een dergelijke instelling uitgeoefende activiteiten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport.

21 Het Finanzamt heeft tegen deze uitspraak beroep tot *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland). Deze rechter is van oordeel dat de uitkomst van het geding afhangt van, ten eerste, het antwoord op de vraag of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft, zodat instellingen zonder winstoogmerk er zich ten overstaan van de nationale rechterlijke instanties rechtstreeks op kunnen beroepen bij ontstentenis van omzetting in het nationale recht of in geval van onjuiste uitvoering ervan, en, ten tweede, de definitie van het begrip „instellingen zonder winstoogmerk” in de zin van die bepaling.

22 De twijfel van de verwijzende rechter over de vraag of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft, vloeit voort uit het arrest van 15 februari 2017, British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117, punten 23 en 24), waarbij het Hof heeft geoordeeld dat artikel 13, A, lid 1, onder n), 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), met vergelijkbare bewoordingen als artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn, geen dergelijke werking heeft.

23 De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of het begrip „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn moet worden opgevat als een autonoom begrip van Unierecht en, zo ja, of dat begrip aldus moet worden uitgelegd dat hieronder slechts instellingen vallen waarvan de statuten bepalen dat in geval van overdracht aan een andere instelling naar aanleiding van de ontbinding, die andere instelling eveneens een doel zonder winstoogmerk moet nastreven.

24 Tegen deze achtergrond heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Heeft artikel 132, lid 1, onder m), van [de btw-richtlijn], 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 [de btw-richtlijn]

– 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 [AO] (of de gezamenlijke §§ 51 e.v. [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 [de btw-richtlijn] 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het rechtstreekse werking heeft, zodat – indien volgens de wetgeving van een lidstaat ter omzetting van deze bepaling slechts een beperkt aantal diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding zijn vrijgesteld van btw – een instelling zonder winstoogmerk zich rechtstreeks op deze bepaling kan beroepen voor de nationale rechterlijke instanties teneinde de vrijstelling te verkrijgen voor andere, door die instelling ten behoeve van de beoefenaars van die

activiteiten verrichte diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en ingevolge deze wetgeving niet zijn vrijgesteld.

26 Volgens vaste rechtspraak kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, voor de nationale rechters tegenover de lidstaat beroepen op die bepalingen wanneer deze lidstaat heeft verzuimd de richtlijn binnen de gestelde termijn in het nationale recht om te zetten of de richtlijn op onjuiste wijze heeft omgezet (arrest van 15 februari 2017, British Film Institute, C?592/15, EU:C:2017:117, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Een Unierechtelijke bepaling is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt waaraan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Europese Unie of van de lidstaten (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C?108/14 en C?109/14, EU:C:2015:496, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Zij is voldoende nauwkeurig wanneer de erin vervatte verplichting in ondubbelzinnige bewoordingen is geformuleerd (arrest van 1 juli 2010, Gassmayr, C?194/08, EU:C:2010:386, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu blijkt uit de bewoordingen zelf van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn dat de lidstaten „sommige diensten” als activiteiten van algemeen belang moeten vrijstellen, op voorwaarde dat zij „nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding” en worden verricht voor „personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen” door „instellingen zonder winstoogmerk” (zie in die zin arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club, C?253/07, EU:C:2008:571, punten 21 en 22).

30 De uitdrukking „sommige diensten” wijst erop dat deze bepaling de lidstaten niet verplicht om alle diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, in het algemeen vrij te stellen.

31 Aangezien deze bepaling geen uitputtende lijst bevat van diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding waarvoor de lidstaten vrijstelling moeten verlenen en evenmin voor de lidstaten een verplichting inhoudt om alle diensten met dat kenmerk vrij te stellen, moet zij bijgevolg aldus worden uitgelegd dat zij de lidstaten, zoals de advocaat-generaal in de punten 35 en 38 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, daartoe een zekere beoordelingsmarge verleent.

32 De Nederlandse regering is van mening dat de term „sommige” in artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn betekent dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet slechts van toepassing is op diensten die voldoen aan de twee voorwaarden van deze bepaling, die in herinnering werden gebracht in punt 29 van onderhavig arrest, en aan de voorwaarde van artikel 134, onder a), van deze richtlijn, volgens welke deze diensten onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen.

33 Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vloeit een dergelijke uitlegging echter niet voort uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn, dat duidelijk „sommige” diensten beoogt en niet „de” of „alle” diensten die voldoen aan de twee in die bepaling gestelde voorwaarden. Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door het feit, waarop de Nederlandse regering heeft gewezen, dat artikel 134, onder a), van deze richtlijn diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, uitsluit van de in artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling „wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen”. Artikel 134, onder a), van

de btw-richtlijn houdt immers niet de afschaffing, maar enkel een beperking in van de beoordelingsmarge die artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn toekent aan de lidstaten om te bepalen welke door een instelling zonder winstoogmerk verrichte diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, van btw moeten worden vrijgesteld krachtens laatstgenoemde bepaling.

34 Wanneer artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn aldus zou worden uitgelegd dat de lidstaten, in weerwil van de term „sommige” die wordt gebruikt ter omschrijving van de diensten die de vrij te stellen handeling vormen, „alle” diensten moeten vrijstellen welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, zou dit ertoe kunnen leiden dat over die term wordt heengestapt en de materiële draagwijdte van deze vrijstelling wordt uitgebreid, in strijd met de rechtspraak van het Hof volgens welke de termen die worden gebruikt om de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, van die richtlijn te omschrijven, eng moeten worden uitgelegd (zie naar analogie arrest van 15 februari 2017, British Film Institute, C?592/15, EU:C:2017:117, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Deze letterlijke uitlegging van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn is des te sterker geboden daar van de 17 handelingen die krachtens de punten a) tot en met q) van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld, enkel de in de punten m) en n) van dat lid beschreven handelingen uitsluitend doelen op sommige van die prestaties waarnaar wordt verwezen; in de andere punten van dat lid wordt de term „sommige” of een soortgelijke term immers niet gebruikt. Tenzij wordt voorbijgegaan aan de bewoordingen zelf van die andere punten, kan deze term bijgevolg niet aldus worden uitgelegd dat het gaat om een loutere verwijzing naar de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling zoals die voortvloeien uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder m) en n), van deze richtlijn.

36 In het arrest van 15 februari 2017, British Film Institute (C?592/15, EU:C:2017:117), is het juist het gebruik van de term „sommige” in de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, onder n), van de Zesde richtlijn – dat overeenkomt met artikel 132, lid 1, onder n), van de btw-richtlijn – dat het Hof ertoe heeft gebracht te oordelen dat deze bepaling de lidstaten een beoordelingsmarge laat bij het bepalen van de vrijgestelde culturele diensten, en daaruit af te leiden dat deze bepaling niet voldoet aan de voorwaarden om voor de nationale rechterlijke instanties rechtstreeks te kunnen worden ingeroepen (zie in die zin 15 februari 2017, British Film Institute, C?592/15, EU:C:2017:117, punten 14, 16, 23 en 24).

37 Gelet op de gelijkenis tussen de respectieve bewoordingen van de punten m) en n) van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, moeten diezelfde overwegingen gelden bij de uitlegging van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn.

38 Een coherente uitlegging van deze twee bepalingen is des te meer gerechtvaardigd omdat de met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding samenhangende diensten en de culturele diensten, waarop de respectievelijk in de punten m) en n) van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen betrekking hebben, beide activiteiten van algemeen belang op het gebied van ontspanning en vrije tijd vormen, waardoor zij zich onderscheiden van de activiteiten van algemeen belang die onder de 15 andere vrijstellingen van artikel 132, lid 1, van deze richtlijn vallen.

39 Een dergelijke uitlegging van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn strookt ook met de voorbereidende stukken van deze bepaling. In het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde richtlijn had de Europese Commissie immers een algemene vrijstelling van btw voorgesteld voor handelingen die rechtstreeks verband houden met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding door amateurs. Door in artikel 13, A, lid 1, onder m), van de Zesde richtlijn – waarmee artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn overeenkomt – de uitdrukking „sommige diensten

welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding” te introduceren, heeft de Uniewetgever de lidstaten evenwel een beoordelingsmarge toegekend om de materiële inhoud van deze vrijstelling te preciseren.

40 Bovendien kan uit 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, Bridport and West Dorset Golf Club (C?495/12, EU:C:2013:861), geen andere conclusie worden getrokken.

41 Ten eerste hebben die arresten immers geen betrekking op de vraag of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft. Ten tweede heeft het Hof in die arresten weliswaar grenzen gesteld aan de beoordelingsmarge van de lidstaten om met name de hoedanigheid van de begunstigden en de wijze van verrichting van de krachtens deze bepaling vrijgestelde diensten te bepalen, maar was aan het Hof niet de vraag voorgelegd over welke beoordelingsmarge de lidstaten beschikken om te bepalen welke prestaties krachtens deze bepaling kunnen worden vrijgesteld. Hieruit volgt dat deze arresten niet kunnen worden aangevoerd ter ondersteuning van het betoog dat de betrokken bepaling rechtstreekse werking heeft.

42 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het geen rechtstreekse werking heeft, zodat – indien volgens de wetgeving van een lidstaat ter omzetting van deze bepaling slechts een beperkt aantal diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding zijn vrijgesteld van btw – een instelling zonder winstoogmerk zich niet rechtstreeks op deze bepaling kan beroepen voor de nationale rechterlijke instanties teneinde de vrijstelling te verkrijgen voor andere, door die instelling ten behoeve van de beoefenaars van die activiteiten verrichte diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en ingevolge deze wetgeving niet zijn vrijgesteld.

Tweede en derde vraag

43 Met zijn tweede en derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van die bepaling een autonoom begrip van Unierecht is dat vereist dat een dergelijke instelling, bij ontbinding ervan, de door haar behaalde winst die groter is dan het door haar leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura, niet aan haar leden mag uitkeren.

44 De verwijzende rechter stelt deze vragen voor het geval dat het Hof zou oordelen dat artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft. Zelfs al heeft deze bepaling geen rechtstreekse werking, dan moet niettemin in herinnering worden gebracht dat het Hof, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, tot taak heeft de nationale rechter een voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding nuttig antwoord te geven. Het Hof kan daartoe uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de gegevens van het Unierecht putten die, gelet op het voorwerp van het hoofdgeding, uitlegging behoeven (zie met name arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d’Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punten 25 en 26).

45 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter niet alleen moet beoordelen of Golfclub zich voor de nationale rechter rechtstreeks op artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn kan beroepen teneinde vrijstelling van btw te verkrijgen voor diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding waarvoor het

UStG niet in een vrijstelling voorziet. Hij moet ook vaststellen of Golfclub – voor diensten bestaande in de organisatie van golfevenementen met inschrijvingsgeld, die onder de vrijstelling van § 4, punt 22, onder b), UStG vallen – een instelling zonder winstoogmerk in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn is en uit dien hoofde recht heeft op die vrijstelling.

46 Overeenkomstig de rechtspraak volgens welke de in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht zijn, die tot doel hebben te voorkomen dat het btw-stelsel door de lidstaten uiteenlopend wordt toegepast (zie met name arrest van 21 februari 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 17), moet worden geoordeeld dat het begrip „instellingen zonder winstoogmerk” in artikel132, lid 1, onder m), van deze richtlijn een autonoom begrip van Unierecht is.

47 De verwijzende rechter wenst meer in het bijzonder van het Hof te vernemen of artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn de kwalificatie als instelling zonder winstoogmerk in de zin van die bepaling afhankelijk stelt van de voorwaarde dat een dergelijke instelling in geval van ontbinding haar vermogen overdraagt aan een andere instelling zonder winstoogmerk die de bevordering van sport of lichamelijke opvoeding tot doel heeft.

48 Het Hof heeft met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, onder m), van de Zesde richtlijn, waarmee artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn overeenkomt, geoordeeld dat bij de kwalificatie als instelling „zonder winstoogmerk” in de zin van eerstgenoemde bepaling het door die 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. Wanneer de bevoegde nationale instanties eenmaal hebben vastgesteld dat een instelling, gezien haar statutaire doel, beantwoordt aan deze eis, doet aan de aanvankelijke kwalificatie van de instelling niet af dat die instelling vervolgens overschotten heeft, ook indien zij deze systematisch nastreeft of realiseert, mits deze overschotten niet onder haar leden worden verdeeld (zie in die zin arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punten 26 tot en met 28).

49 Voorts bepaalt artikel 133, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn dat de lidstaten de verlening van de in artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn bedoelde vrijstelling aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat deze 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”. De voorwaarde van dat artikel 133, eerste alinea, onder a), stemt overeen met de constitutieve bestanddelen van het begrip „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punt 33).

50 Het ontbreken van een winstoogmerk van deze instellingen veronderstelt dat zij gedurende hun gehele bestaan, ook bij hun ontbinding, geen winst mogen maken voor hun leden. Anders zou een dergelijke instelling immers die vereiste kunnen omzeilen door na de ontbinding aan haar leden de winst uit te keren die zij door al haar activiteiten heeft gegenereerd, terwijl zij tegelijkertijd met name de belastingvoordelen heeft genoten die verband houden met deze kwalificatie als „instelling zonder winstoogmerk”.

51 Hieruit volgt dat een kwalificatie als „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn enkel mogelijk is voor een instelling waarvan het vermogen permanent is bestemd voor de verwezenlijking van haar maatschappelijk doel en na de ontbinding van die instelling niet aan haar leden mag worden overgedragen, voor zover dat kapitaal meer bedraagt dan het door haar leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura.

52 Derhalve dient op de tweede en de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, onder m), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van die bepaling een autonoom begrip van Unierecht is dat vereist dat een dergelijke instelling, bij ontbinding ervan, de door haar behaalde winst die groter is dan het door haar leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura, niet aan die leden mag uitkeren.

Kosten

53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **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 toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het geen rechtstreekse werking heeft, zodat – indien volgens de wetgeving van een lidstaat ter omzetting van deze bepaling slechts een beperkt aantal diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde – een instelling zonder winstoogmerk zich niet rechtstreeks op deze bepaling kan beroepen voor de nationale rechterlijke instanties teneinde de vrijstelling te verkrijgen voor andere, door die instelling ten behoeve van beoefenaars van die activiteiten verrichte diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en ingevolge deze wetgeving niet zijn vrijgesteld.**

2) **Artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „instelling zonder winstoogmerk” in de zin van die bepaling een autonoom begrip van het Unierecht is dat vereist dat een dergelijke instelling, bij ontbinding ervan, de door haar behaalde winst die groter is dan het door haar leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura, niet aan die leden mag uitkeren.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.