CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO

van 20 april 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Stichting Uitvoering Financiële Acties (hierna: SUFA) is een organisatie die tegen vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten voor rekening van de Stichting Algemene Loterij Nederland (hierna: ALN) loterijen organiseert en uitvoert, waarvan de ALN de opbrengsten verdeelt onder een aantal bij haar aangesloten instellingen van sociaal en cultureel werk.

2. Ingevolge de Nederlandse wet waarbij de Zesde BTW-richtlijn [1], en met name artikel 13 daarvan, in nationaal recht is omgezet, moest de SUFA BTW betalen over het in april 1983 aan de ALN in rekening gebrachte bedrag voor verleende diensten.

3. Tegen die belastingheffing maakte SUFA bezwaar bij de inspecteur van belastingen en stelde zij vervolgens beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam om zich ten slotte in cassatie te wenden tot de Hoge Raad.

4. De Hoge Raad heeft het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Omvatten de handelingen waarvoor ingevolge artikel 13, onder A, lid 1, letter f, van de Zesde richtlijn vrijstelling van omzetbelasting moet worden verleend, mede de door een stichting uitgeoefende activiteiten, uitsluitend bestaande in de organisatie en uitvoering van werkzaamheden welke zijn verbonden aan de activiteiten van een andere stichting, tegen vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten, indien de andere stichting als overkoepelende organisatie van een aantal instellingen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, uitsluitend ten behoeve van die instellingen diensten verricht als omschreven in evenbedoelde bepaling van de Zesde richtlijn ?"

5. Artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten 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:

...

f) diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijge-

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

steld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, ten einde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden;

...”

6. De Commissie heeft gelijk wanneer zij erop wijst, dat de in dit artikel bedoelde dienstverlening enkel is vrijgesteld wanneer aan een hele reeks voorwaarden is voldaan. Blijkens het verwijzingsarrest en de bij het Hof ingediende opmerkingen is niet omstreden, dat bij de door de ALN aan haar leden verleende diensten aan al die voorwaarden is voldaan. De prejudiciële vraag van de Hoge Raad gaat daar overigens uitdrukkelijk van uit.

7. Uit het dossier blijkt ook, dat de door de SUFA verrichte diensten tegen vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten worden verleend aan een „persoon” (de ALN) waarvan de activiteiten niet onder de BTW vallen. De betrokken dienstverlening is direct nodig voor de uitoefening van deze activiteiten.

8. Gelet op een en ander, valt de gestelde vraag in twee delen uiteen. In de eerste plaats zullen wij moeten vaststellen, of dergelijke door een stichting voor rekening van een andere stichting verrichte diensten worden verricht door een „zelfstandige groepering van personen”, in welk geval zij moeten worden vrijgesteld, en in de tweede plaats — bij een ontkennend antwoord —, of zij niettemin moeten worden vrijgesteld, omdat zij uitsluitend worden verleend aan een persoon die zelf een dergelijke groepering vormt en voor de diensten die zij aan haar leden verleent, is vrijgesteld.

9. In zijn arrest van 26 maart 1987 (zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471) stelde het Hof vast dat „de Zesde richtlijn wordt gekenmerkt door haar algemene werkingssfeer en door het feit dat alle vrijstellingen uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven” (r. o. 19).

10. Als bewijs voor de zeer ruime werkingssfeer van de BTW herinnerde het Hof er in de eerste plaats aan, dat artikel 2 van de Zesde richtlijn als belastbare handelingen noemt, naast de invoer van goederen, de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, en in de tweede plaats dat artikel 4, lid 1, als belastingplichtige omschrijft ieder die zelfstandig een der in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht — dat wil zeggen iedere activiteit van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter — ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

11. Hieruit volgt dat vrijstellingen, als uitzonderingen op de algemene regel dat economische activiteiten belast zijn, restrictief moeten worden uitgelegd en niet verder mogen gaan dan hetgeen uitdrukkelijk en duidelijk is bepaald.

12. Artikel 13, deel A, lid 1, sub f, nu spreekt uitdrukkelijk enkel van zelfstandige groeperingen van *personen*, die diensten verlenen aan hun *leden*. Dit is niet het geval bij een stichting die uitsluitend diensten verleent aan een andere stichting. De ALN is geen lid van de SUFA en zelfs indien zij dat was, zou de SUFA toch nog slechts één lid hebben. Een groepering van personen moet echter noodzakelijkerwijs ten minste twee leden hebben, hetzij natuurlijke personen hetzij rechtspersonen. De SUFA kan dus geen vrijstelling krijgen voor de diensten die zij voor rekening van de ALN verricht.

13. Verzoekster in het hoofdgeding betoogt echter dat dit anders zou moeten zijn, in de eerste plaats omdat de SUFA in feite nog steeds loterijen organiseert voor de bij de ALN aangesloten instellingen, zodat zij, ware de ALN niet opgericht, recht op vrijstelling zou hebben, en in de tweede plaats omdat de huidige werkzaamheden van de SUFA, indien zij door de ALN werden verricht, zeker vrijgesteld zouden zijn.

14. Deze argumenten houden geen steek. Om te beginnen berusten beide op niet meer dan veronderstellingen die door de feiten worden tegengesproken: de ALN bestaat en vanaf haar oprichting werkt de SUFA niet meer rechtstreeks voor de maatschappelijke en culturele instellingen, maar voor de ALN, de enige die haar de aan de uitvoering van een loterij verbonden kosten vergoedt.

15. Voorts overwoog het Hof in zijn arrest van 11 juli 1985 (zaak 107/84, Commissie/ Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655), dat de in artikel 13, deel A, lid 1, voorziene vrijstellingen

„weliswaar gelden voor activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, doch [dat] in de meeste bepalingen ook wordt aangegeven, *wie* de vrijgestelde handelingen mogen verrichten".

Bedoelde activiteiten zijn dus enkel vrijgesteld indien zij worden verricht door bepaalde personen, en in het geval sub f moeten dat „zelfstandige groeperingen van personen" zijn.

16. De SUFA zou enkel beschouwd kunnen worden als zo'n groepering van personen die rechtstreeks voor de leden van de ALN werkt, indien de ALN niet meer was dan een doorgeefluik tussen de SUFA en de maatschappelijke en culturele instellingen. Dit is echter een feitelijke vraag ten aanzien waarvan de nationale rechter bevoegd is en die blijkbaar aldus is opgelost, dat de twee stichtingen ten opzichte van elkaar zelfstandig zijn. Zij verrichten immers niet dezelfde activiteiten, want de SUFA organiseert de loterijen en voert ze uit, terwijl de ALN vergunningen aanvraagt voor rekening van de bij haar aangesloten instellingen en de opbrengst van de loterijen onder hen verdeelt.

17. Om al deze redenen, en om de bijkomende redenen die de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen in hun opmerkingen heb-

ben vermeld en waarbij ik mij aansluit, geef ik in overweging de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde vraag ontkennend te beantwoorden en te verklaren voor recht:

„De handelingen waarvoor ingevolge artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn vrijstelling van omzetbelasting moet worden verleend, omvatten niet de door een stichting uitgeoefende activiteiten, uitsluitend bestaande in de organisatie en uitvoering van werkzaamheden welke zijn verbonden aan de activiteiten van een andere stichting, tegen vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten, indien de andere stichting als overkoepelende organisatie van een aantal instellingen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, uitsluitend ten behoeve van die instellingen diensten verricht als omschreven in evenbedoelde bepaling van de Zesde richtlijn."