waarden genoemd in artikel 13, deel A, lid 1, sub f, betreffende diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, ten einde aan hun leden diensten te verlenen, omvatten de ingevolge deze bepaling vrijgestelde handelingen niet 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 genoemde bepaling van de Zesde richtlijn.

# RAPPORT TER TERECHTZITTING
## in zaak 348/87 *

### I — De feiten en het procesverloop

1. Verzoekster in het hoofdgeding (hierna: SUFA) is een in 1961 opgerichte stichting die zonder winstoogmerk loterijen organiseert en uitvoert, waarvan de opbrengsten bestemd zijn voor maatschappelijke en culturele instellingen in Nederland. Sinds de oprichting van de Stichting Algemene Loterij Nederland (hierna: ALN) in 1971, waarbij deze instellingen zijn aangesloten, worden de noodzakelijke vergunningen voor het organiseren van de loterijen voor rekening van de aangesloten instellingen verleend aan de ALN. De ALN belast de SUFA dan weer met de organisatie en de uitvoering van de loterijen. Ingevolge de tussen de twee stichtingen gesloten overeenkomst worden alle aan een loterij verbonden kosten aan de ALN in rekening gebracht en door haar vergoed.

2. Beide stichtingen worden bestuurd door een eigen bestuur, dat onafhankelijk van het bestuur van de andere stichting wordt gekozen. Afgezien van één bestuurslid dat in beide besturen zitting heeft, staan de stichtingen niet onder één leiding. Wel is steeds één bestuurder van de ALN als toehoorder aanwezig bij vergaderingen van het bestuur van de SUFA, en vice versa. Als stichting heeft de SUFA geen eigen vermogen en beschikt zij evenmin over bankkredieten. Destijds is haar door de ALN een startkapitaal ter beschikking gesteld, waarover zij bij wijze van permanent krediet kan beschikken. Terwijl de activiteiten van de SUFA er uitsluitend in bestaan uit naam van de ALN loterijen te organiseren en uit te voeren, beperkt laatstgenoemde zich ertoe, de opbrengsten, na aftrek van de organisatiekos-

* Procestaal: Nederlands.

ten van de loterijen, onder de bij haar aangesloten instellingen van maatschappelijk en cultureel werk te verdelen.

„... leveringen en diensten van sociale of culturele aard, mits de ondernemer geen winst beoogt en niet een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen".

3. Het geschil in de hoofdzaak is gerezen naar aanleiding van een over de maand april 1983 op aangifte voldaan bedrag aan omzetbelasting van 21 978 HFL voor door de SUFA voor de ALN verrichte diensten. Tegen het aldus voldane bedrag heeft de SUFA bezwaar gemaakt, welk bezwaar bij uitspraak van de inspecteur van belastingen is afgewezen. In zijn uitspraak betoogde de inspecteur, dat de SUFA niet een zelfstandige groepering van personen is die diensten verleent aan haar leden, dat zij haar activiteiten voor slechts één opdrachtgeefster verricht en dat de ALN geen lid is van de SUFA.

Volgens artikel 11, lid 1, sub u, van de wet zijn vrijgesteld:

„... diensten welke door zelfstandige groeperingen van personen of lichamen... die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld..., worden verleend aan hun leden en welke rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van voornoemde prestaties, mits die groeperingen van hun leden slechts terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt".

4. Tegen deze uitspraak kwam de SUFA in beroep bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. In haar verzoekschrift betoogde zij, dat zij niet als onafhankelijke onderneming kan worden aangemerkt, aangezien zij met de ALN een fiscale eenheid vormt. Daar zij dus slechts een onzelfstandig verlengstuk is van de ALN, zou zij eveneens moeten profiteren van de voor de ALN geldende vrijstellingen. Vast staat, dat de activiteiten van de ALN, alsook die van de aangesloten instellingen, niet aan omzetbelasting zijn onderworpen krachtens artikel 11, lid 1, sub f en u, van de Wet op de Omzetbelasting 1968, in de redactie van 1978.

Artikel 9, leden 1, sub f, en 2, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting bepaalt:

„1. Als diensten als zijn bedoeld in artikel 11, eerste lid, letter u, van de wet, worden aangewezen de diensten..., verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van: ... instellingen van sociale aard, waarvan de prestaties zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, letter f, van de wet, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van die prestaties, met uitzondering van de diensten, bestaande in het verzorgen van de loon- en sa-

5. Artikel 11, lid 1, sub f, van deze wet machtigt de Kroon om vrijstelling te verlenen voor:

larisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie.

2. Het eerste lid is alleen van toepassing, indien de daar bedoelde zelfstandige groeperingen ter zake van de aan hun leden verrichte diensten slechts terugbetaling vorderen van het aandeel van die leden in de gezamenlijke uitgaven."

Deze bepalingen beogen uitvoering te geven aan artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de Lid-Staten vrijstelling verlenen voor

„diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld..., 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. Op 7 mei 1986 verwierp het Gerechtshof het door de SUFA ingestelde beroep; het oordeelde dat de twee stichtingen, in weerwil van het feit dat zij economisch en organisatorisch verweven waren, ten opzichte van elkaar zelfstandig waren, zodat zij niet konden worden geacht een fiscale eenheid te zijn. Voorts wees het Gerechtshof erop, dat de SUFA, anders dan de ALN, niet kan worden aangemerkt als een zelfstandige groepering van personen of instellingen, die diensten verricht voor haar leden tegen vergoeding van ieders aandeel in de kosten, aangezien zij haar diensten uitsluitend voor de ALN, en niet voor de bij de ALN aangesloten instellingen verricht. Op deze gronden oordeelde het Gerechtshof, dat artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn niet van toepassing was.

7. De SUFA heeft tegen dit arrest beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Bij arrest van 4 november 1987 heeft de Hoge Raad drie van de vier door verzoekster aangevoerde middelen verworpen, met name het middel waarin werd gesteld dat er een fiscale eenheid tussen de twee stichtingen bestaat. Aangaande het cassatiemiddel dat gericht is tegen het gedeelte van het arrest van het Gerechtshof, waarin wordt gezegd dat de vrijstelling van artikel 11, lid 1, sub u, van de Wet op de Omzetbelasting niet van toepassing is op de activiteiten van de SUFA, overweegt de Hoge Raad, dat aan de omschrijving van de diensten die ingevolge deze bepaling zijn vrijgesteld, dezelfde betekenis moet worden toegekend als aan de in artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn gegeven omschrijving van de diensten waarvoor vrijstelling moet worden verleend. Daar de beslissing omtrent dit cassatiemiddel bijgevolg afhangt van het antwoord op de vraag, of de betrokken bepaling van de richtlijn mede doelt op diensten als door de SUFA voor de ALN worden verricht, heeft de Hoge Raad het Hof van Justitie verzocht om bij wege van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de volgende prejudiciële vraag:

„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 ?"

Het verwijzingsarrest van de Hoge Raad is op 16 november 1987 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door J. W. Meijer, advocaat te 's-Gravenhage, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. J. Heinemann van het Ministerie van Buitenlandse Zaken, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Calleja en B. J. Drijber als gemachtigden.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten de zaak naar de Vierde kamer te verwijzen en zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

**II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen**

1. *Verzoekster in het hoofdgeding* wijst op de nauwe banden die zij statutair, contractueel en feitelijk met de ALN onderhoudt. Wanneer laatstgenoemde stichting niet was opgericht, zou de SUFA aanspraak kunnen maken op de in geding zijnde vrijstelling, daar zij de loterijen ten behoeve van de bij de ALN aangesloten instellingen organiseert. De ALN heeft geen andere functie dan het houden van de vergunning en het verdelen van de opbrengst onder de aangesloten instellingen. Ook zouden de activiteiten van de SUFA zijn vrijgesteld, indien ze door de ALN werden verricht, omdat de SUFA enkel en alleen werkzaamheden voor de ALN en de bij de ALN aangesloten instellingen verricht, zodat er geen zinvolle reden is om de SUFA de vrijstelling te onthouden.

Wanneer men de elementen van artikel 13, deel A, lid 1, aanhef en sub f, van de Zesde richtlijn op de onderhavige casus toespitst, is het in feite alleen de vraag, of de SUFA kan worden aangemerkt als een zelfstandige groepering van de aangesloten instellingen, casu quo of de aangesloten instellingen kunnen worden aangemerkt als leden van de SUFA. Deze bepaling van de richtlijn is juist in het leven geroepen met het oog op de veelheid van verschijningsvormen en structuren waarin maatschappelijke, sociale en culturele activiteiten worden ontplooid, en met het oogmerk deze activiteiten gemakkelijker te maken.

Het is niet aannemelijk, dat de vrijstellingsbepaling niet van toepassing zou zijn in een geval als het onderhavige, a) waarin een stichting activiteiten uitoefent die uitsluitend bestaan in de organisatie en uitvoering van loterijen die zijn verbonden aan een andere stichting, b) tegen vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten, c) terwijl laatstgenoemde stichting als overkoepelende organisatie van een aantal instellingen van culturele en maatschappelijke aard, die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of

waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, uitsluitend ten behoeve van die instellingen diensten verricht als omschreven in genoemde bepaling van de Zesde richtlijn.

Verzoekster geeft daarom in overweging, de eerste vraag bevestigend te beantwoorden.

2. De *Nederlandse regering* merkt op, dat met artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn een onder specifiek omschreven voorwaarden geldende vrijstelling in het leven is geroepen voor diensten die door zelfstandig opererende, in Nederland doorgaans als samenwerkingsverband aangeduide groeperingen van zogenaamde vrijgestelde belastingplichtigen of van niet-belastingplichtigen als zodanig, jegens de binnen dat verband samenwerkende personen worden verleend. Op deze wijze is vorm gegeven aan de aan deze bepaling ten grondslag liggende doelstelling, te weten te voorkomen dat de door vrijgestelde belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen uitbestede werkzaamheden in de belaste sfeer terechtkomen, een en ander voor zover deze in onderlinge samenwerking worden uitgevoerd, welke beperking uitdrukkelijk in de vrijstellingsbepaling is opgenomen. De ten aanzien van de afzonderlijke belastingplichtigen casu quo niet-belastingplichtigen toepasselijke vrijstelling, respectievelijk niet-belastingplichtigheid schiet immers voor het realiseren van dit doel tekort. Zo kan in feite worden gesteld, dat de in deze bepaling vervatte vrijstelling als het ware de reikwijdte van de overige vrijstellingen en die van de niet-belastingplichtigheid zodanig verruimt, dat geen hogere belastingdruk optreedt indien, veelal uit doelmatigheidsoverwegingen, tot samenwerking wordt besloten.

Gelet op de beperkte strekking van artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn en op de duidelijke bewoordingen ervan, in het bijzonder de begrippen „zelfstandige groepering van personen" en „leden", moet deze bepaling aldus worden verstaan, dat de vrijstelling enkel ziet op de aan zelfstandige groeperingen van personen uitbestede werkzaamheden. De vrijstelling strekt zich dan ook niet mede uit tot de door een andere belastingplichtige in uitbesteding verrichte activiteiten, ongeacht de vraag of deze activiteiten zijn uitbesteed door een onder de vrijstelling vallend samenwerkingsverband. Een ruime uitlegging van de betrokken bepaling is niet gerechtvaardigd, te meer daar een uitbreiding van de vrijstelling tot belastingplichtigen die niet de hoedanigheid bezitten van samenwerkingsverband, derhalve tot in beginsel alle belastingplichtigen, een niet aanvaardbaar te achten inbreuk maakt op het karakter van de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting.

Verder kan van een stichting niet worden gezegd dat zij de hoedanigheid verkrijgt van een zelfstandige groepering van personen in de zin van artikel 13, deel A, lid 1, sub f, enkel en alleen vanwege het feit dat haar activiteiten uitsluitend werkzaamheden omvatten ten behoeve van een dergelijke groepering en ter zake slechts een vergoeding van de werkelijk gemaakte kosten wordt gevraagd. Derhalve zijn de activiteiten van de stichting aan de heffing van omzetbelasting onderworpen, ongeacht of in een geval als het onderhavige de omstandigheden zodanig zijn dat kan worden gesproken van activiteiten welke niet in het maatschappelijk verkeer worden verricht. Volgens de rechts-

praak van het Hof met betrekking tot artikel 4 van de Zesde richtlijn, moet aan het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer worden toegekend, in die zin dat daaronder worden verstaan alle werkzaamheden die tegen vergoeding worden verricht.

Op grond van een en ander geeft de Nederlandse regering in overweging, de prejudiciele vraag ontkennend te beantwoorden.

3. De *Commissie van de Europese Gemeenschappen* brengt allereerst in herinnering, dat het hoofddoel van de Zesde richtlijn de harmonisatie is van de communautaire voorschriften op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW). De in artikel 13, deel A, van die richtlijn limitatief opgesomde vrijstellingen van de BTW moeten worden aangemerkt als autonome communautaire rechtsbegrippen. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de vrijstellingen restrictief worden uitgelegd, omdat zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke levering van goederen en over diensten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel ten behoeve van een gebruiker worden verricht; overigens zijn de vrijstellingen niet omschreven aan de hand van zuiver materiele of functionele begrippen.

De in artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling is een van de opgesomde vrijstellingen waarin uitdrukkelijk is bepaald, wie de daarin omschreven vrijgestelde handelingen mag verrichten, namelijk „zelfstandige groeperingen van personen" en dan nog alleen indien aan alle overige voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan, zodat het toepassingsbereik van deze vrijstelling niet anders dan uiterst beperkt kan zijn.

Aangaande de in artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn gestelde specifieke voorwaarden merkt de Commissie op, dat de BTW-vrijstelling in kwestie slechts toepasselijk is in een zeer klein aantal gevallen waarin niet reeds een andere vrijstelling van toepassing is, en dan alleen nog indien voldaan is aan de cumulatieve voorwaarden die uitdrukkelijk in de tekst zijn genoemd. De argumenten van de SUFA houden twee juridische stellingen in. Zij zou moeten worden gelijkgesteld met een lichaam waarvan de activiteiten zelf zijn vrijgesteld uit hoofde van artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn, te weten met de ALN, en de SUFA zelf zou als een dergelijke zelfstandige groepering van personen moeten worden aangemerkt, en zulks ongeacht of de activiteiten van de ALN zijn vrijgesteld.

Met betrekking tot de eerste stelling merkt de Commissie op, dat volgens de rechtspraak van het Hof de BTW-vrijstelling uitsluitend is voorbehouden aan het lichaam dat zelf de openbare diensten uitvoert die hem door de staat zijn opgedragen. Eventuele onderaannemers vallen daarbuiten. Daar artikel 13, deel A, lid 1, sub f, de hoedanigheid van belastingplichtige wiens activiteiten moeten worden vrijgesteld van BTW, nauwkeurig omschrijft als „een zelfstandige groepering van personen", is het niet toegestaan andere lichamen met dergelijke groeperingen gelijk te stellen en zo een „keten van vrijstellingen" te vormen. Derhalve kan de SUFA niet met de ALN worden gelijkgesteld, zodat zij niet in aanmerking komt voor in genoemde bepaling voorziene vrijstelling.

Met betrekking tot de tweede stelling meent de Commissie, dat de SUFA niet voldoet aan alle zes in artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn gestelde voorwaarden, daar zij niet kan worden aangemerkt als een zelfstandige groepering van personen die diensten verleent aan haar leden. Immers, de communautaire wetgever heeft hierbij het oog gehad op een samenwerkingsverband van twee of meer personen of lichamen, ten einde bepaalde werkzaamheden ten behoeve van henzelf gezamenlijk te laten uitvoeren. In casu is sprake van een stichting die diensten verricht voor een andere stichting, zodat de SUFA ter zake van de door haar voor de ALN verrichte diensten BTW in rekening dient te brengen.

Mitsdien geeft de Commissie in overweging, de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„De handelingen waarvoor ingevolge artikel 13, deel A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn vrijstelling van omzetbelasting moet worden verleend, omvatten niet door een stichting uitgeoefende activiteiten welke uitsluitend bestaan in de organisatie en uitvoering van werkzaamheden die 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."

M. Diez de Velasco
rechter-rapporteur