CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 13 december 2001 [1]

1. Overeenkomstig artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde BTW-richtlijn [2] kunnen de lidstaten bepaalde BTW-vrijstellingen verlenen onder de voorwaarde dat het beheer en bestuur van de vrijgestelde instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschiedt door personen die geen rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instelling.

2. De High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Verenigd Koninkrijk) wenst in wezen te vernemen op welke wijze deze voorwaarde moet worden uitgelegd, wanneer de betrokken instelling, enerzijds, een of meer bestuursorganen kent waarvan de leden geen bezoldiging ontvangen, en anderzijds een of meer bezoldigde directeuren of andere medewerkers in dienst heeft die geen lid zijn van deze bestuursorganen.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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").

De Zesde richtlijn

3. Krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn leveringen van goederen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen. Ingevolge artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Sommige handelingen zijn ingevolge de bepalingen van de richtlijn echter van BTW vrijgesteld, of kunnen daarvan worden vrijgesteld.

4. Artikel 13, A, getiteld „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang", noemt in lid 1 een aantal activiteiten die door de lidstaten moeten worden vrijgesteld „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". Tot deze activiteiten behoren, sub 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".

5. Ingevolge artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 5, waren de lidstaten gedurende de overgangsperiode niet verplicht handelingen als bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub n, vrij te stellen; deze mogelijkheid is echter met ingang van 1 januari 1990 vervallen. [3]

6. Artikel 13, A, lid 2, voorziet in een aantal voorwaarden die kunnen worden gesteld aan bepaalde vrijstellingen, waaronder die van artikel 13, A, lid 1, sub n. Artikel 13, A, lid 2, sub a, vermeldt voorwaarden die de lidstaten van geval tot geval mogen verbinden aan vrijstellingen voor andere dan publiekrechtelijke instellingen. De voorwaarde in het tweede streepje houdt in dat „beheer en bestuur van de instellingen [...] in hoofdzaak [moeten] geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen".

De wetgeving van het Verenigd Koninkrijk

7. Hoewel artikel 13, A, lid 1, sub n, vanaf 1 januari 1990 diende te worden toegepast, werd het volgens de verwijzingsbeschikking in het Verenigd Koninkrijk eerst omgezet door de inwerkingtreding van de Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (hierna: „Order 1996") op 1 juni 1996. Deze Order wijzigde de Value Added Tax Act 1994 door er een nieuwe categorie vrijgestelde leveringen aan toe te voegen, te weten de verlening van het recht van toegang tot, onder andere, een dierentuin door een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling. Onder een „voor vrijstelling in aanmerking komende instelling" wordt verstaan elke instelling (niet zijnde een publiekrechtelijke instelling) die, onder andere, „op vrijwillige basis wordt bestuurd en beheerd door personen die geen direct of indirect belang bij haar activiteiten hebben". De weglating van de woorden „in hoofdzaak" geeft geen aanleiding tot discussie; het staat vast dat de Order overeenkomstig de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd.

Procesverloop

8. Na de inwerkingtreding van de Order 1996 konden de in aanmerking komende instellingen verzoeken om teruggaaf van BTW over de periode vanaf 1 januari 1990 indienen bij de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners"). De Zoological Society of London (hierna: „Society") heeft overeenkomstig de voordien geldende wetgeving van het Verenigd Koninkrijk BTW geheven over de entreegelden van de twee dierentuinen die zij in stand houdt. Aangezien zij zichzelf beschouwt als een voor vrijstelling in aanmerking komende instelling, heeft de Society de Commissioners verzocht om

3 — Zie artikel 1 van de Achttiende richtlijn (89/465/EEG) van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Intrekking van een aantal afwijkingen bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (PB L 226, blz. 21).

teruggaaf van de BTW over die entreegelden, ten bedrage van £ 6 088 501,40. De Commissioners waren echter van mening dat de Society niet „op vrijwillige basis wordt bestuurd en beheerd door personen die geen direct of indirect belang bij haar activiteiten hebben", en wezen het verzoek af.

9. Het verschil van mening vloeit voort uit een verschillende interpretatie van de wijze waarop de Society is georganiseerd en wordt bestuurd. De volgende feiten staan echter vast tussen partijen.

10. De Society (die geen publiekrechtelijke instelling is) heeft als belangrijkste doelstelling de bevordering van de zoölogie, en zij kan volgens haar statuten diverse activiteiten verrichten ter verwezenlijking van die doelstelling. In dat kader is zij eigenaresse en exploitante van de London Zoo en het Whipsnade Wild Animal Park, waar het publiek tegen betaling wordt toegelaten.

11. De Society telt ongeveer 4000 individuele leden, die een voorzitter, een secretaris, een penningmeester en overige bestuursleden kiezen. Noch de leden van het bestuur, noch de leden van de Society, ontvangen enige bezoldiging van of hebben enig financieel belang in de Society. Bestuursleden kunnen alleen werkelijk gemaakte kosten vergoed krijgen. Het bestuur is het leidinggevende orgaan van de Society, met algehele verantwoordelijkheid voor het beheer, toezicht en bestuur van haar inkomsten, eigendommen en zakelijke aangelegenheden. Het komt zesmaal per jaar bijeen en heeft eveneens zeven beheerscommissies of -comité's in het leven geroepen die verantwoordelijk zijn voor het toezicht op specifieke onderdelen van de activiteiten; zij komen tussen de vier- en achtmaal per jaar bijeen en de leden ontvangen evenmin een bezoldiging, maar krijgen evenals de bestuursleden hun kosten vergoed.

12. Daarenboven heeft de Society een paar honderd medewerkers in dienst, waaronder een algemeen directeur en vier directeuren, die geen lid mogen zijn, maar waaraan zij een „redelijke en passende" bezoldiging kan betalen. De algemeen directeur en de directeuren houden zich overeenkomstig hun verantwoordelijkheden bezig met de activiteiten van de Society en wonen zonodig vergaderingen van het bestuur en de beheerscommissies en -comité's bij, zonder daarvan lid te zijn. Er is een financieel directeur, een directeur personeelszaken en een directeur voor elk van de twee dierentuinen van de Society. Laatstgenoemden zijn verantwoordelijk voor de dagelijkse exploitatie van de dierentuinen.

13. Het geschil tussen de Commissioners en de Society heeft betrekking op de mate waarin het bezoldigde personeel van de Society, met name de directeuren, is betrokken bij het beheer en bestuur van haar activiteiten, met het oog op toepassing van de vrijstelling.

14. Na afwijzing van haar verzoek tot teruggave heeft de Society bij het VAT en

Duties Tribunal, Londen (Verenigd Koninkrijk) beroep ingesteld, dat is toegewezen met betrekking tot de preliminaire vraag naar de betekenis van de woorden „in hoofdzaak op vrijwillige basis wordt beheerd en bestuurd". Het tribunal oordeelde dat deze voorwaarde betrekking heeft op het centrale toezichthoudende beheer van de betrokken instelling als geheel en niet op dat van haar verschillende activiteiten, en het in dienst hebben van personen niet uitsluit die beheers- of bestuurstaken uitvoeren onder de feitelijke leiding van het orgaan of de organen die een dergelijk centraal toezicht uitoefenen.

15. De Commissioners hebben vervolgens bij de High Court hoger beroep ingesteld tot vernietiging van de beslissing van het tribunal op dit punt. Rechter Lightman heeft besloten om, alvorens te beslissen, de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen:

„Hoe moet de zinsnede ‚beheer en bestuur in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen' in artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, gelet op de feitelijke omstandigheden van de onderhavige zaak, worden uitgelegd? In het bijzonder:

a) op basis van welke criteria moet worden bepaald door wie een instelling wordt beheerd en bestuurd in de zin van deze bepaling? Doelen deze woorden

— enkel op de leden van de hoogste toezichthoudende organen van de instelling, of

— op iedere met enigerlei bestuurs- of beheersfunctie belaste persoon? Indien dit laatste het geval is, op basis van welke criteria moet dan worden bepaald of een persoon een relevante bestuurs- of beheersfunctie vervult?

b) Op basis van welke criteria moet worden vastgesteld of het bestuur en het beheer van een instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis geschieden? Doelen deze woorden

— op de mate waarin de instelling wordt beheerd en bestuurd door bezoldigde respectievelijk onbezoldigde personen, en zo ja, hoe moet dit criterium worden toegepast; of

— op de individuele financiële grondslag op basis waarvan ieder van de personen die zich met het bestuur en het beheer van de instelling bezighouden, zijn taak vervult (bijvoorbeeld, niemand van die personen mag meer dan een symbolische vergoeding ontvangen); of

— op enig ander, en zo ja, welk criterium?"

16. De Society, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben zowel schriftelijke als mondelinge opmerkingen ingediend.

Analyse

Wijze van uitlegging

17. De drie partijen die opmerkingen hebben ingediend, verwijzen allen naar de vaste rechtspraak volgens welke de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht [4], met als consequentie dat aan dergelijke vrijstellingen verbonden voorwaarden ruim uitgelegd dienen te worden.

18. De Society stelt verder dat het noodzakelijk is om het achterliggende doel van de vrijstelling vast te stellen binnen de context van artikel 13, A, als geheel. Een vrijstelling kan zelfs ruimer worden uitgelegd dan haar letterlijke tekst, teneinde haar achterliggende doel te realiseren [5], en een vrijstelling ten aanzien waarvan de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken, dient in overeenstemming met dat doel te worden toegepast. [6] De Commissie wijst erop dat „strikt" niet noodzakelijkerwijs „restrictief" betekent; in geval van een ondubbelzinnig geformuleerde vrijstelling is er geen behoefte aan een bijzonder enge uitlegging. [7]

19. Ik ben eveneens van mening dat BTW-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, maar niet moeten worden weggeïn-

4 — Zie voor voorbeelden van recente rechtspraak de arresten van 9 oktober 2001, Mirror Group (C-409/98, Jurispr. blz. I-7175, punt 30) en Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 25).

5 — Arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, Jurispr. blz. 2763, punten 10-17).

6 — Arrest van 12 februari 1998, Blasi (C-346/95, Jurispr. blz. I-481, punten 21-22).

7 — Arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249), met name de punten 20 tot en met 23 van de conclusie van advocaat-generaal Fennelly en de daar aangehaalde rechtspraak, bevestigd in de punten 21 tot en met 23 van het arrest.

terpreteerd. De Commissie heeft gelijk op dat punt door de begrippen „strikte" en „restrictieve" uitlegging tegenover elkaar te zetten. Dit heeft tot consequentie dat aan vrijstellingen verbonden voorwaarden niet eng dienen te worden uitgelegd, maar evenmin ruimer dan hun bewoordingen. Zowel de vrijstellingen als de daaraan verbonden voorwaarden dienen zodanig te worden uitgelegd dat de vrijstelling toepasselijk is op datgene waarvoor zij is bedoeld en meer niet. Ik ben het derhalve eens met de Society dat het doel van de relevante bepalingen in hun context dient te worden bezien.

Doel van de bepalingen

20. Volgens de Society is de grondgedachte van de vrijstelling dat instellingen die zonder winstoogmerk culturele activiteiten verrichten, in het algemeen belang handelen en derhalve recht hebben op vrijstelling. In de betrokken facultatieve regeling ligt de nadruk niet op het beheer en bestuur van de activiteiten, maar op de instelling die ze verricht. Het doel is de vrijstelling uit te sluiten wanneer een instelling ogenschijnlijk geen winstoogmerk heeft, maar degenen die haar exploiteren dat in feite doen om een financieel voordeel te behalen.

21. De Commissie heeft een grotendeels soortgelijk standpunt, maar merkt op dat de uitlegging van de betrokken voorwaarde niet alleen moet zijn aangepast aan de omstandigheden van artikel 13, A, lid 1, sub n, maar eveneens aan die van de bepalingen sub b, g, h, i, l en m, waarop zij eveneens kan worden toegepast. Bovendien, hoewel het de lidstaten vrij staat de facultatieve voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, a, al dan niet toe te passen, dient elke voorwaarde binnen de Gemeenschap uniform te worden uitgelegd en niet naar eigen goeddunken van iedere lidstaat. Deze voorwaarden stellen de lidstaten in staat om de vrijstelling te beperken tot activiteiten die zonder winstoogmerk worden verricht, en om concurrentievervalsing met belastbare commerciële ondernemingen te vermijden. Het tweede streepje versterkt het eerste [8] door te waarborgen dat een organisatie die formeel geen winstoogmerk heeft, geen persoonlijk financieel voordeel oplevert voor degenen die haar activiteiten sturen.

22. Het Verenigd Koninkrijk is echter van mening dat het doel van artikel 13, A, lid 2, sub a, is om iedere lidstaat de bevoegdheid te geven om de vrijstellingsvoorwaarden naar eigen goeddunken aan te passen aan de op zijn grondgebied heersende omstandigheden. Een relevante factor is de noodzaak de fiscale neutraliteit te handhaven, door commercieel geëxploiteerde culturele instellingen (zoals dierentuinen) dezelfde fiscale behandeling te geven als hun professioneel beheerde tegenhangers die worden geëxploiteerd door instellingen zonder

8 — Krachtens welk een lidstaat het verlenen van de vrijstelling afhankelijk kan stellen van de voorwaarde dat de instellingen niet systematisch het maken van winst mogen beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend.

winstoogmerk, en die met elkaar concurreren. Ter terechtzitting merkte het eveneens op dat de litigieuze specifieke voorwaarde de lidstaten in staat stelt het sociale doel van bevordering van vrijwilligerswerk na te streven.

23. Ik ben niet overtuigd door de argumenten van het Verenigd Koninkrijk. De handhaving van de fiscale neutraliteit tussen commerciële en niet-commerciële ondernemingen was inderdaad duidelijk een streven bij de opstelling van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, maar is daarin uitvoerig en expliciet behandeld. In drie bepalingen van artikel 13, A, lid 1, wordt de vrijstelling specifiek afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat deze niet „tot concurrentievervalsing kan leiden", en zeven vrijstellingen — waaronder de litigieuze — kunnen ingevolge artikel 13, A, lid 2, vierde streepje, afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat „de vrijstellingen [...] niet [mogen] leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen". Er kan met betrekking tot de overige vrijstellingen worden aangenomen dat de wetgever het algemeen belang bij de vrijstelling van de desbetreffende handelingen belangrijker achtte dan het belang om concurrentievervalsing te voorkomen.

24. In die omstandigheden is er naar mijn mening geen rechtvaardigingsgrond om een dergelijk streven te lezen in het litigieuze artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje. Wanneer een lidstaat wenst te waarborgen dat de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub n, niet tot concurrentievervalsing leidt, kan hij de voorwaarde van het vierde streepje van artikel 13, A, lid 2, sub a, toepassen (wat het Verenigd Koninkrijk blijkbaar niet heeft gedaan).

25. Gezien de formulering lijkt het mij duidelijk dat de betrokken voorwaarde een andere bij de opstelling van artikel 13, A, blijkbaar levende zorg uitdrukt, namelijk waarborgen dat bepaalde activiteiten niet worden vrijgesteld wanneer ze worden verricht om een commercieel voordeel te behalen. Twee vrijstellingen zijn expliciet beperkt tot „instellingen zonder winstoogmerk" [9] en dezelfde groep van zeven vrijstellingen, waaronder het litigieuze artikel 13, A, lid 1, sub n, kan ingevolge artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje, worden onderworpen aan de voorwaarde dat „de instellingen [...] niet systematisch het maken van winst [mogen] beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend".

26. Het tweede streepje geeft een enigszins ander aspect van dezelfde zorg weer. In plaats van zich, zoals het eerste streepje, te concentreren op de opstelling van de instel-

9 — Zie mijn conclusie in de zaak Kennemer Golf & Country Club (C-174/00, Jurispr. 2000 blz. I-3293, blz. I-3296).

ling tegenover het maken en aanwenden van winst, beoogt het specifiek de mogelijkheid uit te sluiten dat de personen die de instelling beheren en besturen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de financiële resultaten van de werkzaamheden van de instelling. De voorwaarde „in hoofdzaak [...] op vrijwillige basis" kan derhalve worden beschouwd als een versterking van dat primaire verbod.

27. Met die overwegingen in gedachten richt ik mij thans op de hoofdvraag in deze zaak, namelijk de betekenis van de woorden „beheer en bestuur".

Betekenis van „beheer en bestuur"

28. Het is duidelijk dat beheers- en bestuurshandelingen in de ruimste betekenis in bijna iedere organisatie op verschillende niveaus worden verricht. Op zichzelf zijn de begrippen niet specifiek en kunnen overal toepasselijk zijn waar beslissingen moeten worden genomen; beslissingen kunnen vervolgens op ieder gebied worden genomen, van algemene beleidsvorming tot de gedetailleerde uitvoering ervan. In het onderhavige geval is opgemerkt dat de directeur van de London Zoo, de hoofdoppasser en de oppasser van bijvoorbeeld het reptielenhuis allemaal op de een of andere manier kunnen worden aangemerkt — samen met veel andere medewerkers — als uitvoerders van beheers- en bestuurstaken. Behalve op het allerhoogste of het allerlaagste niveau zullen de taken echter op een combinatie van besluitvorming en zuivere uitvoering neerkomen. In casu is de vraag op welk niveau volgens de gemeenschapswetgever artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, van de Zesde richtlijn toepasbaar moest zijn.

29. Het Verenigd Koninkrijk onderbouwt haar mening niet alleen met een uitlegging van het beoogde doel van de bepaling, waar ik het niet mee eens ben (zie hierboven), zij stelt met een beroep op het gebruik van de woorden „beheer *en bestuur*" (en hun synoniem in de andere taalversies) eveneens dat het de bedoeling was dat alle boven het louter routinematige uitgaande functies eronder zouden vallen. De Society is daarentegen van mening dat het begrip alleen toepasselijk is op de hoogste toezichthoudende organen van de betrokken instelling en niet op bezoldigde beheerders en bestuurders die geen financieel belang hebben in haar resultaten; weigering van de vrijstelling aan instellingen op het moment dat zij een enkele bezoldigde beheerder in dienst hebben, dient geen begrijpelijk doel. Zowel de Society als de Commissie merkt op dat bezoldigde beheerders en bestuurders niet alleen gebruikelijk, maar ook noodzakelijk zijn bij veel instellingen waarop het streepje van toepassing is, zoals ziekenhuizen en onderwijsinstellingen. De Commissie is van mening dat niet alle personen die beheersfuncties in ruime zin uitoefenen, vrijwilligers behoeven te zijn;

de aanwezigheid van bezoldigde medewerkers is geen beletsel, wanneer zij geen beslissende invloed hebben op de centrale besluitvorming — de vaststelling van het beleid van de instelling, met name op financieel gebied, en het leiding geven aan de activiteiten — maar louter uitvoerende beheerstaken verrichten onder leiding van degenen die werkelijk over beslissingsbevoegdheid beschikken.

30. In de opvatting die ik hierboven heb bepleit [10], heeft artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, betrekking op degenen die op het hoogste niveau leiding geven aan de betrokken instelling en lijkt het duidelijk bedoeld om uit te sluiten dat zij in staat zijn om de instelling zodanig te exploiteren dat zij er persoonlijk financieel voordeel van hebben.

31. Wanneer een lidstaat alleen dat streepje toepast, lijkt het doel en het gevolg op een „scheiding van machten". Bepaalde individuen kunnen een belang hebben bij „de resultaten van de werkzaamheden", maar zij mogen niet in staat zijn die resultaten te beïnvloeden, terwijl anderen, die in staat zijn de resultaten te beïnvloeden, geen belang bij die resultaten mogen hebben, zodat geen enkele door hen genomen beslissing wordt beïnvloed door overwegingen van persoonlijk gewin, rechtstreeks of zijdelings.

32. Ik ben derhalve van mening dat het beheer en bestuur waarom het hier gaat, betrekking heeft op activiteiten die van invloed kunnen zijn op de financiële resultaten — en uiteraard eveneens op het gebruik van de eruit voortvloeiende middelen, voorzover deze beide aspecten de belangen van de betrokken personen kunnen beïnvloeden. In een commerciële onderneming zouden dergelijke activiteiten ongeveer overeenkomen met die van de raad van bestuur. Zij kunnen echter niet worden gedefinieerd op basis van de bevoegdheden van een dergelijke raad of van het bestuursorgaan van een instelling zonder winstoogmerk, zoals vastgelegd in een nationaal rechtsstelsel, maar dienen een uniforme communautaire inhoud te hebben. Ik ben het eens met de Commissie dat deze activiteiten veeleer worden gekenmerkt door het nemen dan door het uitvoeren van beleidsbeslissingen en dat zij plaatsvinden op een dienovereenkomstig hoger niveau.

33. In het onderhavige geval behoort dit beheer en bestuur ongetwijfeld tot het terrein van het „centrale toezichthoudende beheer" zoals dat door het bestuur en de beheerscommissies van de Society wordt uitgeoefend, maar zou het eveneens bepaalde verantwoordelijkheden van haar directeuren kunnen omvatten; zelfs wanneer deze personen niet bevoegd zijn de desbetreffende beslissingen zelf te nemen, kunnen zij niettemin een aanzienlijke invloed op het beleid hebben wanneer bijvoorbeeld hun aanbevelingen aan het bestuur en/of de commissies in het alge-

10 — Punt 26.

meen worden opgevolgd. Hun dagelijkse uitvoerende beheers- en bestuurstaken, waaronder de bevoegdheid om beslissingen te nemen ter uitvoering van het op een hoger niveau vastgestelde beleid, behoren echter niet daartoe. Het is uiteraard aan de nationale rechter om de exacte omvang van de taken van de directeuren — in de praktijk en niet slechts uitgaande van de statuten van de instelling — te onderzoeken en om vast te stellen of zij beleidsbeslissingen nemen of aanzienlijk beïnvloeden, die de resultaten van de werkzaamheden van de Society bepalen.

Betekenis van „in hoofdzaak [...] op vrijwillige basis"

34. De tweede vraag van de nationale rechter heeft voor het Hof niet veel aanleiding tot discussie gegeven. De argumenten die zijn aangevoerd, hebben voornamelijk betrekking op de vraag of de nadruk dient te liggen op de instelling of op de personen die het beheer en het bestuur verrichten.

35. In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Society gesteld dat het begrip „in hoofdzaak vrijwillig" naar de instelling verwijst en niet de vraag betreft of een directeur „in hoofdzaak" wordt bezoldigd of niet. Een instelling is in hoofdzaak vrijwillig wanneer de leden die het centrale toezichthoudende beheer uitoefenen over de instelling, niet meer dan een symbolische vergoeding ontvangen. De regering van het Verenigd Koninkrijk was van mening dat de uitdrukking niet verwijst naar de instelling, maar betekent dat de bij het beheer en bestuur betrokken personen hun werk in hoofdzaak op vrijwillige basis en voor niet meer dan een symbolische vergoeding verrichten.

36. Naar de mening van de Commissie moet in wezen het volledige beheer en bestuur van de betrokken instelling — zoals hierboven uiteengezet — worden verricht door onbezoldigde personen. Het feit dat bezoldigde medewerkers van tijd tot tijd of zijdelings bij dergelijke activiteiten betrokken zijn, of dat symbolische bedragen worden betaald aan de voor het beheer en het bestuur verantwoordelijke personen, is echter niet in strijd met dat vereiste.

37. Ter terechtzitting bleek dat zowel de Society als de regering van het Verenigd Koninkrijk bereid waren in te stemmen met het door de Commissie voorgestelde antwoord. Aangezien ik het ook eens ben met wat de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk omschreef als een „volkomen zinnig en werkbaar" resultaat, zal ik deze vraag niet verder behandelen.

Conclusie

38. Ik ben dan ook van mening dat het Hof de vragen van de High Court als volgt dient te beantwoorden:

Het begrip beheer en bestuur in artikel 13, A, lid 2, sub a, tweede streepje, 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 dient aldus te worden uitgelegd dat het betrekking heeft op het nemen van beleidsbeslissingen die de resultaten bepalen van de werkzaamheden van de betrokken instelling, waaronder begrepen de uitoefening van een aanzienlijke invloed op die beslissingen, maar met uitsluiting van het dagelijkse uitvoerende beheer en bestuur of het nemen van beslissingen die slechts het beleid uitvoeren dat op een hoger niveau is vastgesteld.

Het vereiste in hetzelfde streepje dat het beheer en bestuur op een in hoofdzaak vrijwillige basis dient te geschieden, dient aldus te worden uitgelegd dat in wezen al het aldus gedefinieerde beheer en bestuur van de betrokken instelling dient te geschieden door onbezoldigde personen. Het feit dat bezoldigde medewerkers van tijd tot tijd of zijdelings bij dergelijke activiteiten betrokken zijn, of dat symbolische bedragen worden betaald aan de voor het beheer en het bestuur verantwoordelijke personen, is echter niet in strijd met dat vereiste.