

62000J0174

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 21. marts 2002. - Kennemer Golf & Country Club mod Staatssecretaris van Financiën. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Hoge Raad der Nederlanden - Nederlandene. - Sjette momsdirektiv - artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) - virksomhed fritaget for afgift - tjenesteydelser i tilknytning til sportsudøvelse - organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. - Sag C-174/00.

Samling af Afgørelser 2002 side I-03293

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for visse tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sådanne aktiviteter - organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje - begreb - fakultativ betingelse om, at de pågældende organer ikke må have til formål systematisk at søge vinding - rækkevidde

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra m), og stk. 2, litra a), første led]

2. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - levering af tjenesteydelser mod vederlag - begreb - adgang til sportsfaciliteter mod betaling af fast årligt kontingent - omfattet

(Rådets direktiv 77/388, art. 2, stk. 1)

Sammendrag

1. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver, herunder dem, som det udfører til fuldstændiggørelse af tjenesteydelser, som er omhandlet i denne bestemmelse.

Et organ kan antages ikke at arbejde med gevinst for øje, selv om det systematisk tilstræber at skabe overskud, lige så længe som dette overskud ikke fordeles mellem organets medlemmer, men anvendes til udførelse af dets tjenesteydelser. Den første del af den fakultative betingelse, som er indeholdt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, hvori det bestemmes, at de pågældende organer ikke må have til formål systematisk at søge vinding, skal fortolkes på samme måde.

(jf. præmis 21 og 22, 28 og 35 samt domskonkl. 1 og 2)

2. Artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, hvorefter merværdiafgift pålægges levering af tjenesteydelser »mod vederlag«, skal fortolkes således, at de årlige bidrag, som betales af medlemmerne af en sportsforening, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser leveret af denne forening til trods for, at medlemmer, som ikke eller ikke regelmæssigt benytter foreningens faciliteter, ikke desto mindre er forpligtet til at betale årligt bidrag. Der eksisterer således en direkte sammenhæng mellem de bidrag, som medlemmerne betaler til sportsforeningen, og de ydelser, som denne leverer, når disse ydelser består i at stille sportskomplekser såvel som de fordele, der er forbundet hermed, til permanent rådighed for medlemmerne og ikke i lejlighedsvis at levere ydelser på medlemmernes anmodning.

(jf. præmis 40 og 42 samt domskonkl. 3)

Parter

I sag C-174/00,

angående en anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Kennemer Golf & Country Club

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne S. von Bahr og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, som befuldmægtiget

- den finske regering ved E. Bygglin, som befuldmægtiget

- Det Forenede Kongeriges regering ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af barrister A. Robertson

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H.M H. Speyart og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 26. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af A. Robertson, og af Kommissionen ved H. van Vliet, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. december 2001,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 3. maj 2000, indgået til Domstolen den 9. maj 2000, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Kennemer Golf & Country Club (herefter »Kennemer Golf«) og Staatssecretaris van Financiën angående merværdiafgift (herefter »moms«), som Kennemer Golf blev pålagt at betale for visse tjenesteydelser, som denne havde udført i forbindelse med golf.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

m) visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning,

[...]«

6 Stk. 2 i samme bestemmelse har følgende ordlyd:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

- de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

[...]«

De nationale retsforskrifter

7 Artikel 11, stk. 1, i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift, Staatsblad 1968, nr. 329) af 28. juni 1968 bestemmer:

»På betingelser, der fastsættes ved bekendtgørelse, er følgende fritaget for afgift [...]:

[...]

e. tjenesteydelser, som organer, hvis formål er udøvelse af sport eller fremme heraf, udfører for deres medlemmer, med undtagelse af [...]

f. leveringer af goder og tjenesteydelser af social og kulturel art, fastlagt ved bekendtgørelse, såfremt den erhvervsdrivende ikke arbejder med gevinst for øje, og der ikke indtræder en alvorlig fordrejning af konkurrencen i forhold til erhvervsdrivende, der arbejder med gevinst for øje.«

8 Den bekendtgørelse, som er nævnt i stk. 1 i ovennævnte lov, er Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift af 1968, Staatsblad 1968, nr. 423) af 12. august 1968. I bekendtgørelsens artikel 7, stk. 1, og i det til bekendtgørelsen hørende bilag B bestemmes, at navnlig følgende anses for levering af goder og tjenesteydelser, der er fritaget for afgift:

»b. leveringer af goder og tjenesteydelser [af social og kulturel art], som udføres af de nedenfor opregnede organer, såfremt de ikke arbejder med gevinst for øje:

[...]

21. organer, som beskæftiger sig med at give lejlighed til sportsudøvelse, alene for så vidt angår denne ydelse.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Kennemer Golf er en forening efter nederlandsk ret med ca. 800 medlemmer. Foreningen har i henhold til sine vedtægter til formål at udøve og fremme sport og spil, navnlig golfsport. Til dette formål ejer den et golfkompleks, som bl.a. omfatter en golfbane og et klubhus i Zandvoort kommune (Nederlandene).

10 Medlemmerne af Kennemer Golf skal betale et årligt kontingent samt optagelsesgebyr og er derudover forpligtet til at deltage i et rentefrit obligationslån, som er givet af Kennemer Golf.

11 Ud over medlemmernes brug af golfkomplekset kan personer, som ikke er medlemmer, anvende golfbanen og de dertil hørende faciliteter mod betaling af et dagbidrag. Det fremgår af sagen, at Kennemer Golf på denne måde modtager ikke ubetydelige summer, der svarer til omtrent en tredjedel af det beløb, medlemmerne erlægger i årligt kontingent.

12 I årene forud for skatteåret 1994 sluttede Kennemer Golf opgørelsen over aktiver og passiver med en positiv saldo, som blev henlagt til reservefonde til dækning af løbende udgifter. Det samme var tilfældet for skatteåret 1994 og det er denne henlæggelse, der er genstand for tvisten i hovedsagen.

13 Da Kennemer Golf var af den opfattelse, at de tjenesteydelser, der var udført for personer, som ikke var medlemmer, var fritaget for moms i henhold til artikel 11, stk. 1, litra f), i Wet op de omzetbelasting 1968 og artikel 7, stk. 1, samt bilag B, litra b), nr. 21, til Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, betalte denne ingen moms af de pågældende tjenesteydelser for skatteåret 1994. Imidlertid var skattemyndighederne af den opfattelse, at Kennemer Golf reelt arbejdede med gevinst for øje, og traf derfor beslutning om efterbetaling af moms af de pågældende tjenesteydelser.

14 Kennemer Golfs klage over denne beslutning blev afvist af skattemyndighederne, hvorefter Kennemer Golf indbragte sagen for Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene). Denne ret frifandt sagsøgte med den begrundelse, at hvis Kennemer Golf systematisk opnåede overskud, var der en formodning for, at denne tilstræbte driftsoverskud og dermed arbejdede med gevinst for øje.

15 Kennemer Golf iværksatte kassationsanke af Gerechtshof te Amsterdams afgørelse ved Hoge Raad der Nederlanden. Sidstnævnte ret fandt, at sagens afgørelse måtte bero på fortolkningen af de nationale momsbestemmelser set i lyset af de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, og besluttede derfor at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Når det skal fastslås, om et organ arbejder med gevinst for øje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal der da udelukkende tages hensyn til resultaterne af de i denne bestemmelse nævnte tjenesteydelser, eller skal resultaterne af andre tjenesteydelser, som organet tillige udfører, også tages med i betragtning?

b) Såfremt der med hensyn til problemet, om et organ arbejder med gevinst for øje, udelukkende skal tages hensyn til de af organet udførte tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og ikke til organets samlede resultat, er det da udelukkende de ved disse tjenesteydelser opståede omkostninger, der skal tages i

betragtning, eller også en del af organets øvrige omkostninger?

2) a) Består der en direkte sammenhæng - som omhandlet i bl.a. De Europæiske Fællesskabers Domstols dom af 8. marts 1988 i sag 102/85 (Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443) - med hensyn til bidrag til en forening, som ifølge sit vedtægtsmæssige formål giver sine medlemmer lejlighed til i foreningssammenhæng at udøve en sport, og, såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal foreningen i så fald kun for så vidt anses for afgiftspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, hvis den ligeledes udfører tjenesteydelser, for hvilke den faktisk modtager direkte modydelser?

b) Skal der - også selv om der ikke består nogen direkte sammenhæng mellem foreningens forskellige tjenesteydelser til sine medlemmer og det af disse medlemmer betalte bidrag - til de indtægter for et organ i form af en forening, som skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om der arbejdes med gevinst for øje som omhandlet i det første spørgsmål, også medregnes de samlede årlige bidrag fra medlemmer, som foreningen i henhold til vedtægterne giver lejlighed til at udøve sport?

3) Berettiger den omstændighed, at et organ anvender overskud, som det systematisk tilstræber, til brug for sine tjenesteydelser, der består i at give lejlighed til at udøve sport i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), den konklusion, at det ikke arbejder med gevinst for øje i denne bestemmelses forstand? Eller kan denne konklusion kun drages, såfremt der er tale om enkeltstående, ikke-systematisk tilstræbte driftsoverskud, der anvendes på nævnte måde? Skal der ved besvarelsen af disse spørgsmål også tages hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, første led, og i bekræftende fald, hvorledes skal denne bestemmelse da fortolkes; nærmere bestemt: Skal der i denne bestemmelse mellem ordene »eventuelt« og »overskud« læses »systematisk« eller »men kun enkeltstående«?

Første spørgsmål

16 Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, udelukkende skal tages hensyn til de i denne bestemmelse nævnte tjenesteydelser, eller om der skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver.

17 Den nederlandske regering har anført, at der må tages hensyn til de specifikke tjenesteydelser, som er nævnt i den pågældende bestemmelse i sjette direktiv. Hvis dette ikke var tilfældet, ville det medføre urimelige resultater og ville opmuntre til svig og misbrug. En sådan fortolkning er i overensstemmelse med den generelle opbygning af det fælles momssystem, som altid henviser til en konkret transaktion og ikke til tjenesteyderens person.

18 Vedrørende dette punkt må det fastslås, således som Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), at denne bestemmelse direkte vedrører visse former for »tjenesteydelser [...] der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, og at ingen af de forskellige sprogversioner af denne bestemmelse anvender en ordlyd, der på grund af sin tvetydighed ville kunne medføre, at udtrykket »ikke arbejder med gevinst for øje« henviser til tjenesteydelserne og ikke til organerne.

19 Yderligere vedrører samtlige de fritagelser, som er opregnet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra h)-p), organer, som handler i almen interesse inden for det sociale, kulturelle, religiøse og sportslige område eller et område, som svarer hertil. Disse bestemmelser har således til formål at sikre en mere favorabel momsmæssig behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle.

20 Den fortolkning, som den nederlandske regering har foreslået, hvorefter der udelukkende skal tages hensyn til tjenesteydelser, som er udført med ovennævnte formål for øje, vil have den konsekvens, således som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, at kommercielle virksomheder, som sædvanligvis arbejder med gevinst for øje, i princippet ligeledes ville kunne kræve momsfritagelse i de tilfælde, hvor de undtagelsesvis udfører tjenesteydelser, der vil kunne klassificeres som værende »uden gevinst for øje«. Et sådant resultat vil dog ikke være i overensstemmelse med ordlyden af og formålet med den bestemmelse, som er genstand for hovedsagen.

21 Hvis der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, således skal tages hensyn til organet og ikke til de tjenesteydelser, som det udfører i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), følger det heraf, at for at afgøre, om et sådant organ opfylder de betingelser, der er fastsat ved denne bestemmelse, skal der tages hensyn til samtlige dets aktiviteter, herunder dem, som det udfører til fuldstændiggørelse af tjenesteydelser, som er omhandlet i denne bestemmelse.

22 Det første spørgsmål, litra a), skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver.

23 Under hensyn til dette svar er det uforholdsmæssigt at besvare første spørgsmål, litra b).

Tredje spørgsmål

24 Med sit tredje spørgsmål, som på grund af sin nære sammenhæng med første spørgsmål bør gennemgås før det andet spørgsmål, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), sammenholdt med samme bestemmelses stk. 2, litra a), første led, skal fortolkes således, at et organ kan antages ikke at arbejde »med gevinst for øje«, selv om det systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser.

25 Den finske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har gjort gældende, at der skal tages hensyn til den omstændighed, at det pågældende organ søger vinding, og ikke til det forhold, at organet - selv regelmæssigt - faktisk opnår vinding. Heroverfor har den nederlandske regering anført, at momsfritagelse ikke bør indrømmes, hvis vinding opnås systematisk. Fritagelse kan alene anvendes i tilfælde, hvor overskud opnås i enkeltstående tilfælde eller rent tilfældigt.

26 Det skal indledningsvis fastslås, at det følger af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), at afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje« i denne bestemmelses forstand, skal træffes med udgangspunkt i organets formål, dvs. at organet ikke må have til formål at skabe et økonomisk overskud til fordeling mellem dets medlemmer, i modsætning til det, der er formålet med en kommerciel virksomhed [jf. dom af dags dato i sag C-267/00, Zoological Society of London, trykt i dette bind af Samling af Afgørelser, præmis 17, vedrørende fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n)]. Den omstændighed, at organets formål er det afgørende kriterium for afgørelsen af, om der kan indrømmes momsfritagelse, finder klart støtte i hovedparten af de øvrige sprogversioner af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), hvori det direkte anføres, at organet ikke må have gevinst for øje (jf. ud over den franske version også den tyske version - »Gewinnstreben« - den nederlandske - »winst oogmerk« - den italienske - »senza scopo lucrativo« - og den spanske version - »sin fin lucrativo«-).

27 Det tilkommer de på området kompetente nationale instanser at afgøre, under hensyn til det pågældende organs vedtægtsmæssige formål og til de faktiske omstændigheder i det givne tilfælde, om et organ opfylder betingelserne for at kunne betegnes som et organ, der »ikke

arbejder med gevinst for øje«.

28 Når det således er konstateret, at dette er tilfældet, kan den omstændighed, at et organ fremdeles skaber overskud, selv om det søger at opnå eller faktisk skaber overskud på systematisk måde, ikke bevirke, at den indledende klassificering af organet ændres, lige så længe som dette overskud ikke fordeles mellem organets medlemmer. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), forbyder klart ikke, at organer som omhandlet i denne bestemmelse afslutter deres regnskabsår med en positiv saldo. I modsat fald ville sådanne organer, som især Det Forenede Kongeriges regering har anført, ikke være i stand til at opbygge reserver med henblik på at betale for vedligeholdelse og fremtidige forbedringer af deres anlæg.

29 Den forelæggende ret har endvidere givet udtryk for tvivl med hensyn til spørgsmålet, om denne fortolkning kan opretholdes i tilfælde, hvor et organ systematisk søger at opnå frigørelse af overskud. Retten har herved henvist til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, som ikke synes at tillade momsfrigtagelse, når et organ systematisk søger vinding.

30 Hvad angår sidstnævnte bestemmelse må det med det samme konstateres, at den opstiller en fakultativ betingelse, som medlemsstaterne frit kan kræve supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af visse fritagelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, herunder fritagelsen i samme bestemmelses litra m), som vedrører hovedsagen. Den nederlandske lovgiver synes at kræve denne fakultative betingelse overholdt for at indrømme nævnte fritagelse.

31 Hvad angår fortolkningen af nævnte fakultative betingelse har den nederlandske regering gjort gældende, at fritagelse skal nægtes, når et organ systematisk søger at frigøre overskud. Den finske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at det ikke er afgørende, at organet systematisk søger vinding, når det fremgår såvel af sagens omstændigheder som af den type virksomhed, organet faktisk udøver, at det handler i overensstemmelse med sit vedtægtsmæssige formål, og at dette formål ikke er at opnå gevinst.

32 Det bemærkes, at den første betingelse i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, dvs. forbuddet mod, at et bestemt organ har til formål systematisk at søge vinding, i den franske sprogversion af denne bestemmelse tydeligt henviser til »vinding«, mens de to øvrige betingelser, som bestemmelsen opregner, dvs. forbuddet mod, at overskud ikke fordeles, og kravet om, at overskuddet skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne, henviser til »overskuddet«.

33 Selv om denne sontring ikke går igen i alle de øvrige sprogversioner af sjette direktiv, finder den støtte i formålet med bestemmelserne i direktivets artikel 13, punkt A. Som generaladvokaten har anført i punkt 57-61 i forslaget til afgørelse, er det ikke det overskud, som opstår ved afslutningen af et regnskabsår, som er til hinder for, at et organ kan antages ikke at arbejde med »gevinst for øje«, men derimod den vinding i betydningen økonomiske fordele, som tilfalder organets medlemmer. Det følger heraf, således som også Kommissionen har anført, at den betingelse, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, i det væsentlige er sammenfaldende med den betingelse, som er indeholdt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), om, at organet ikke arbejder med gevinst for øje.

34 Den nederlandske regering har gjort gældende, at en sådan fortolkning ikke tager hensyn til, at artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, nødvendigvis må have et indhold, der går videre end selve hovedbestemmelsen, eftersom den har karakter af en supplerende bestemmelse. Hertil er det tilstrækkeligt at bemærke, at nævnte betingelse ikke kun henviser til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), men ligeledes til et stort antal af de øvrige fritagelser, som er bindende, og som har et andet indhold.

35 Det tredje spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at et organ kan antages ikke at arbejde »med gevinst for øje«, selv om

det systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser. Den første del af den fakultative betingelse, som er indeholdt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, skal fortolkes på samme måde.

Andet spørgsmål

36 Den forelæggende ret ønsker med første del af sit andet spørgsmål, litra a), nærmere bestemt at få oplyst, om sjette direktivs artikel 2, stk. 1, skal fortolkes således, at de årlige bidrag, som medlemmerne af en sportsforening betaler, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser leveret af denne forening til trods for, at medlemmer, som ikke eller ikke regelmæssigt benytter foreningens faciliteter, ikke desto mindre er forpligtede til at betale årligt bidrag.

37 Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til Domstolens praksis, særligt præmis 12 i dommen i sagen *Apple and Pear Development Council*, hvori Domstolen fastslog, at begrebet levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, stk. 1, forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi. Den forelæggende ret nærer tvivl om, hvorvidt der eksisterer en sådan direkte sammenhæng under omstændigheder som de, der foreligger i hovedsagen.

38 Den nederlandske regering har gjort gældende, at der ikke foreligger en direkte sammenhæng mellem det bidrag, som foreningens medlemmer betaler, og de tjenesteydelser, som foreningen udfører under omstændigheder som de, der foreligger i hovedsagen. Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, således som denne bestemmelse er blevet fortolket af Domstolen, kræver, at en bestemt tjenesteydelse skal modsvares direkte af et vederlag, hvilket ikke er tilfældet, når visse medlemmer af en sportsklub ikke gør brug af de tjenesteydelser, som klubben tilbyder, men ikke desto mindre betaler deres årlige bidrag.

39 Det fremgår af Domstolens praksis, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. dommen i sagen *Apple and Pear Development Council*, præmis 11 og 12, og dom af 3.3.1994, sag C-16/93, *Tolsma*, Sml. I, s. 743, præmis 13). En tjenesteydelse kan derfor kun beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. *Tolsma*-dommen, præmis 14).

40 Hvad angår den sag, som verserer for den forelæggende ret, ændrer den omstændighed, således som Kommissionen har anført, at det årlige bidrag udgør et fast beløb og således ikke har sammenhæng med hver personlig anvendelse af golfbanen, ikke det forhold, at der sker gensidig udveksling af ydelser mellem medlemmerne af en sportsforening som den i hovedsagen, og denne forening. De ydelser, som foreningen leverer, består nemlig i at stille sportskomplekset såvel som de fordele, der er forbundet hermed, til permanent rådighed for medlemmerne og ikke i lejlighedsvis at levere ydelser på medlemmernes anmodning. Der eksisterer således en direkte sammenhæng mellem de årlige bidrag, som medlemmerne betaler til en sportsforening som den i hovedsagen, og de ydelser, som denne leverer.

41 Den fortolkning, som den nederlandske regering har foreslået, ville desuden, som også Det Forenede Kongeriges regering med rette har påpeget, have som konsekvens, at næsten alle tjenesteydere ville kunne undgå at betale moms ved at anvende faste priser og således tilsidesætte de principper for afgiftspålæggelse, der danner grundlag for det fælles momssystem, som er indført ved sjette direktiv.

42 Første del af andet spørgsmål, litra a), skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 2, stk. 1, skal fortolkes således, at de årlige bidrag, som betales af medlemmerne af en sportsforening som den i hovedsagen omhandlede, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser

leveret af denne forening til trods for, at medlemmer, som ikke eller ikke regelmæssigt benytter foreningens faciliteter, ikke desto mindre er forpligtet til at betale årligt bidrag.

43 I betragtning af dette svar er det ufornuddent at besvare anden del af andet spørgsmål, litra a) og litra b).

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

44 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, den finske regering, Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt Domstolen af Hoge Raad der Nederlanden ved dom af 3. maj 2000, for ret:

1) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver.

2) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et organ kan antages ikke at arbejde »med gevinst for øje«, selv om det systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser. Den første del af den fakultative betingelse, som er indeholdt i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes på samme måde.

3) Artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at de årlige bidrag, som betales af medlemmerne af en sportsforening som den i hovedsagen omhandlede, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser leveret af denne forening til trods for, at medlemmer, som ikke eller ikke regelmæssigt benytter foreningens faciliteter, ikke desto mindre er forpligtet til at betale årligt bidrag.