

62000J0174

Domstolens dom (femte avdelningen) den 21 mars 2002. - Kennemer Golf & Country Club mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad der Nederlanden - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 A.1 m - Undantagna transaktioner - Tjänster som är kopplade till idrottslig träning - Organisationer utan vinstsyfte. - Mål C-174/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-03293

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag som föreskrivs i sjätte direktivet - Undantag för vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt sådan aktivitet - Organisationer utan vinstsyfte - Begrepp - Fakultativt villkor enligt vilket det är förbjudet att ha till syfte att systematiskt sträva efter vinst - Räckvidd

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 m och 13 A.2 a första strecksatsen)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Tillhandahållande av tjänster mot vederlag - Begrepp - Tillhandahållande av sportanläggningar mot vederlag av ett fast årsbelopp - Omfattas

(Rådets direktiv 77/388, artikel 2.1)

Sammanfattning

1. Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att en organisations totala verksamhet, inklusive den verksamhet som den bedriver som komplement till de tjänster som avses i nämnda bestämmelse, skall beaktas vid kvalificeringen av organisationen som en organisation "utan vinstsyfte".

Nämnda kvalificering kan ske även om denna organisation systematiskt strävar efter att generera överskott, så länge som dessa vinster inte delas ut till medlemmarna utan avsätts för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller. Den första delen av det fakultativa villkoret i artikel 13 A.2 a första strecksatsen i direktivet, enligt vilken de ifrågavarande organisationerna inte får syfta till att systematiskt sträva efter vinst, skall tolkas på samma sätt.

(se punkterna 21, 22, 28 och 35 samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

2. Artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, enligt vilken tillhandahållande av tjänster som sker "mot vederlag" omfattas av skatten, skall tolkas så, att de fasta årsavgifter som medlemmarna i en idrottsförening betalar kan utgöra vederlag för tjänster som nämnda förening tillhandahåller, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar ändå är skyldiga att erlägga årsavgifter. Det föreligger nämligen ett direkt samband mellan de avgifter som erläggs av medlemmarna och de tjänster som föreningen tillhandahåller, eftersom nämnda tjänster utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter och inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk.

(se punkterna 40 och 42 samt punkt 3 i domslutet)

Parter

I mål C-174/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Kennemer Golf & Country Club

och

Staatssecretaris van Financiën,

"angående tolkningen av artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna S. von Bahr och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom E. Bygglin, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av A. Robertson, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H.M.H. Speyart och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 26 september 2001 av: Förenade kungarikets regering, företrädd av R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av A. Robertson, och kommissionen, företrädd av H. van Vliet, i egenskap av ombud,

och efter att den 13 december 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 3 maj 2000 som inkom till domstolens kansli den 9 maj samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Kennemer Golf & Country Club (nedan kallat Kennemer Golf) och Staatssecretaris van Financiën angående Kennemer Golfs skattskyldighet för mervärdesskatt på vissa tjänster som tillhandahållits inom ramen för golfspel.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

4 Artikel 4.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat."

5 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

m) Vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

..."

6 I artikel 13 A.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

- De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

..."

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 11.1 i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt, Staatsblad 1968, nr 329) av den 28 juni 1968 föreskrivs följande:

"På de villkor som fastställs genom föreskrift, undantas följande från skatteplikt:

...

e. tjänster som tillhandahålls medlemmarna i organisationer vars verksamhetsföremål utgörs av idrottslig träning eller främjande av dylik sysselsättning, förutom ...

f. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av social eller kulturell natur, enligt närmare angivelse i förvaltningsföreskrift, under förutsättning att företaget i fråga saknar vinstsyfte och att konkurrensen inte allvarligt snedvrids i förhållande till företag som bedriver verksamhet med vinstsyfte."

8 De föreskrifter som nämns i artikel 11.1 i den i föregående punkt nämnda lagen är Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (1968 års verkställighetsföreskrifter om omsättningsskatt, Staatsblad 1968, nr 423) av den 12 augusti 1968. I artikel 7.1 och i bilaga B föreskrivs att bland annat följande varor och tjänster skall undantas från skatteplikt:

"b. varor och tjänster [av social eller kulturell natur] som levereras och tillhandahålls av de organisationer som nämns nedan, under förutsättning att de inte har något vinstsyfte:

...

21. organisationer som bedriver verksamhet i syfte att bereda möjlighet för människor att utöva idrottslig träning, dock endast vad gäller tillhandahållandet av denna tjänst."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Kennemer Golf är en förening bildad enligt nederländsk rätt som har ungefär 800 medlemmar. Enligt stadgarna är dess verksamhetsföremål att utöva och främja utövandet av idrott och spel, särskilt golf. Kennemer Golf äger för detta ändamål anläggningar i kommunen Zandvoort (Nederländerna), bland annat en golfbana och ett klubbhus.

10 Medlemmarna i Kennemer Golf betalar en årlig medlemsavgift och en inträdesavgift. De är även skyldiga att teckna ett räntefritt obligationslån som emitteras av Kennemer Golf.

11 Förutom att medlemmarna i Kennemer Golf använder anläggningarna, får även icke-medlemmar använda golfbanan och anläggningarna mot en dagsavgift. Det framgår av handlingarna i målet att Kennemer Golf på detta sätt får in relativt betydande belopp, som uppgår till ungefär en tredjedel av medlemmarnas årliga medlemsavgifter.

12 Under åren som föregick beskattningsåret 1994 gjorde Kennemer Golf enligt årsredovisningen ett positivt resultat. Driftsöverskottet avsattes till reservfonden för att användas som reserv för andra kostnader än återkommande årliga kostnader. Så var fallet även beträffande räkenskapsåret 1994, som är tvisteföremålet i målet vid den nationella domstolen.

13 Kennemer Golf ansåg att de tjänster som tillhandahållits andra än medlemmar i klubben skulle undantas från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 11.1 f i Wet op de omzetbelasting 1968 och artikel 7.1 och bilaga B, punkt b, 21, i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Kennemer Golf erlade därför inte någon mervärdesskatt beträffande dessa tjänster för beskattningsåret 1994. Skattemyndigheten ansåg emellertid att Kennemer Golf i praktiken bedrevs med vinstsyfte och gjorde därför en tilläggstaxering för mervärdesskatt beträffande de aktuella tjänsterna.

14 Kennemer Golf begärde omprövning av detta beslut, men skattemyndigheten avlog begäran. Kennemer Golf väckte talan mot beslutet vid Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna). Domstolen biföll inte talan på den grunden att om Kennemer Golf systematiskt uppnår vinst presumeras det att klubben strävar efter driftsöverskott och att den drivs med vinstsyfte.

15 Kennemer Golf överklagade domen från Gerechtshof te Amsterdam till kassationsdomstolen Hoge Raad der Nederlanden. Sistnämnda domstol fann att tvisten skall slitas genom att nationella mervärdesskattebestämmelser tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet. Hoge Raad der Nederlanden förklarade därför målet vilande och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) a) För att fastställa huruvida en organisation har ett vinstsyfte i den mening som avses i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, skall då endast resultatet från de tjänster som avses i denna bestämmelse beaktas eller skall även resultatet från andra tjänster som organisationen tillhandahåller parallellt beaktas?

b) Om det, för att fastställa huruvida organisationen har ett vinstsyfte, endast är de tjänster som organisationen tillhandahåller i den mening som avses i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet som skall beaktas och inte organisationens sammanlagda resultat, skall då endast de kostnader som är direkt hänförliga till dessa tjänster tas i beaktande eller skall även en del av organisationens övriga kostnader beaktas?

2) a) Föreligger det ett direkt samband - särskilt i den mening som avses i domen av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443) - vad gäller avgifter till en förening som enligt sitt verksamhetsföremål ger sina medlemmar möjlighet att utöva idrott i

en förening, och om denna fråga besvaras nekande, skall föreningen anses som en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet endast i den mån den även tillhandahåller tjänster för vilka direkt ersättning erhålles?

b) Även om ett direkt samband saknas mellan de olika tjänster föreningen tillhandahåller sina medlemmar och de avgifter dessa betalar, skall de sammanlagda årsavgifterna som medlemmarna erlagt för att föreningen i enlighet med sina stadgar tillhandahåller en möjlighet att utöva idrott, räknas in i intäkterna för en organisation i form av en förening, för att fastställa om organisationen har vinstsyfte på sätt som beskrivits ovan i fråga 1?

3) Det faktum att en organisation avsätter det överskott som den systematiskt strävar efter att uppnå till att utföra de tjänster den tillhandahåller i form av möjligheten att utöva idrott i den mening som avses i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, medger det slutsatsen att organisationen inte har vinstsyfte i den mening som avses i bestämmelsen? Eller är en sådan slutsats möjlig endast om avsikten är att tillfälligt och inte systematiskt uppnå ett överskott som avsätts enligt ovan? För att besvara dessa frågor, skall även bestämmelsen i artikel 13 A.2 [a] första strecksatsen i direktivet beaktas? Om denna fråga besvaras jakande, hur skall denna bestämmelse tolkas? Närmare bestämt, skall i bestämmelsens andra del, mellan orden 'vinster' och 'ändå uppstår' läsas ordet 'systematiskt' eller uttrycket 'även tillfälligt'?"

Den första frågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall tolkas så, att det vid kvalificeringen av en organisation som en organisation "utan vinstsyfte" endast är de tjänster som avses i den bestämmelsen som skall beaktas, eller om organisationens totala verksamhet skall beaktas.

17 Den nederländska regeringen har gjort gällande att endast de tjänster som berörs av den aktuella bestämmelsen i sjätte direktivet skall tas i beaktande. En annan tolkning skulle leda till oskäligen resultat och dessutom uppmuntra till skatteflykt eller missbruk. Den föreslagna tolkningen är förenlig med det gemensamma mervärdesskattesystemets allmänna systematik, som alltid avser en konkret transaktion och inte den som tillhandahåller tjänsten.

18 Såsom den brittiska regeringen och kommissionen har gjort gällande, finner domstolen i detta avseende att det framgår av lydelsen av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet att artikeln uttryckligen avser vissa "tjänster ... som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte". Ingen av de olika språkversionerna av bestämmelsen är utformad så oklart att uttrycket utan vinstsyfte skulle kunna anses syfta på tjänsterna och inte på organisationerna.

19 För övrigt avser samtliga undantag i artikel 13 A.1 h-p i sjätte direktivet organisationer som bedriver verksamhet av allmänintresse inom sociala, kulturella, religiösa, idrottsliga eller liknande områden. Dessa undantag syftar således till att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet i mervärdesskattemässigt hänseende skall behandlas på ett förmånligare sätt.

20 Den nederländska regeringen har gjort gällande att endast tjänster som tillhandahålls med ovannämnda syften skall beaktas. I likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkt 23 i förslaget till avgörande finner domstolen att en sådan tolkning skulle göra det möjligt även för kommersiella företag, som i normala fall driver sin verksamhet med vinstsyfte, att begära undantag från mervärdesskatt på tjänster som de tillhandahåller i undantagsfall och som skulle kunna kvalificeras som tjänster "utan vinstsyfte". Detta skulle dock varken överensstämma med lydelsen av eller syftet med den aktuella bestämmelsen.

21 Vid kvalificeringen av en organisation som en organisation "utan vinstsyfte" skall således själva organisationen beaktas och inte de tjänster som den tillhandahåller enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet. För att avgöra huruvida en organisation uppfyller villkoren i artikel 13 A.1 m skall

således organisationens totala verksamhet beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen.

22 Den första frågan under a skall således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall tolkas så, att en organisations totala verksamhet skall beaktas vid kvalificeringen av organisationen som en organisation "utan vinstsyfte".

23 Mot bakgrund av detta svar saknas anledning att svara på den första frågan under b.

Den tredje frågan

24 Den hänskjutande frågan har ställt den tredje frågan, som på grund av sitt nära samband med den första frågan skall prövas före den andra frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, jämförd med artikel 13 A.2 a första strecksatsen, skall tolkas så, att en organisation kan kvalificeras som en organisation "utan vinstsyfte" även om den systematiskt strävar efter att generera ett överskott som den sedan avsätter för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller.

25 Den finska regeringen, den brittiska regeringen och kommissionen har gjort gällande att vad som skall beaktas är att organisationen i fråga strävar efter att uppnå vinst, inte att en vinst - till och med regelmässig sådan - uppkommit. Den nederländska regeringen har däremot gjort gällande att undantag från mervärdesskatteplikt inte skall beviljas i de fall då organisationen systematiskt uppnår vinst. Undantag skall enligt den nederländska regeringen endast beviljas då överskottet som uppkommit är tillfälligt och oväntat.

26 Domstolen gör följande bedömning. Det följer av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet att kvalificeringen av en organisation som en organisation "utan vinstsyfte" i den mening som avses i nämnda bestämmelse skall göras utifrån organisationens verksamhetsföremål. Organisationen skall således - till skillnad från ett kommersiellt företag - inte ha som verksamhetsföremål att generera vinst till medlemmarna (se, vad gäller det i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet föreskrivna undantaget, dom av den 21 mars 2002 i mål C-267/00, Zoological Society of London, REG 2002, s. I-0000, punkt 17). Att det är organisationens verksamhetsföremål som är bedömningskriteriet för huruvida den kan beviljas undantag från mervärdesskatt bekräftas av flertalet av de andra språkversionerna av artikel 13 A.1 m. I dessa versioner anges uttryckligen att organisationen skall vara utan vinstsyfte (se, förutom den franska versionen, även den tyska versionen - "Gewinnstreben" -, den nederländska - "winst oogmerk" -, den italienska - "senza scopo lucrativo" - och den spanska - "sin fin lucrativo" -).

27 Det ankommer på behöriga nationella myndigheter att, utifrån organisationens stadgeenliga verksamhetsföremål och sakomständigheterna i varje enskilt fall, avgöra huruvida en organisation uppfyller kraven för att kvalificeras som en organisation "utan vinstsyfte".

28 När väl en organisation kvalificerats som en organisation "utan vinstsyfte" innebär inte den omständigheten att organisationen vid ett senare tillfälle uppnår vinst, även om den systematiskt strävar efter eller uppnår vinst, att den skall kvalificeras på ett annat sätt, så länge som vinsten inte delas ut till medlemmarna. Det är uppenbart att det inte är förbjudet för organisationerna enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet att visa ett positivt resultat. Annars vore det omöjligt för organisationerna i fråga att sätta undan reserver för framtida underhåll och förbättringar av anläggningarna, vilket även påpekats av den brittiska regeringen.

29 Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida det är möjligt att tolka bestämmelsen på detta sätt även då organisationen systematiskt strävar efter att generera överskott. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende hänvisat till artikel 13 A.2 a första strecksatsen i sjätte direktivet, enligt vilken det förefaller som om organisationer inte skall beviljas undantag från mervärdesskatteplikt om de systematiskt strävar efter att uppnå vinst.

30 Nämda bestämmelse innehåller ett fakultativt tilläggsvillkor som medlemsstaterna får uppställa för att vissa undantag i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall kunna beviljas. Bland dessa undantag återfinns undantaget i artikel 13 A.1 m, som är tvisteföremålet i målet vid den nationella domstolen. Det förefaller som om den nederländska lagstiftaren uppställt som krav att detta fakultativa villkor skall vara uppfyllt för att undantag från skatteplikt skall kunna beviljas.

31 Den nederländska regeringen har gjort gällande att det aktuella villkoret skall tolkas på så sätt att undantag från skatteplikt inte skall beviljas om organisationen systematiskt strävar efter att generera överskott. Den finska regeringen, den brittiska regeringen och kommissionen anser emellertid att det inte är av avgörande betydelse att organisationen systematiskt strävar efter att uppnå vinst, i de fall då det följer såväl av omständigheterna i fallet som av arten på organisationens verksamhet att organisationen agerar inom sitt stadgeenliga verksamhetsföremål och att den saknar vinstsyfte.

32 Enligt den franska versionen av artikel 13 A.2 a första strecksatsen i sjätte direktivet är det uppenbart att det första villkoret i bestämmelsen, nämligen förbudet för en organisation att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, syftar på ordet "profit" (vinst). De två andra villkoren, nämligen förbudet mot vinstutdelning samt kravet på att vinsten skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls, syftar däremot på ordet "bénéfices" (vinster).

33 Även om någon sådan skillnad inte görs i de andra språkversionerna av sjätte direktivet, bekräftas denna skillnad av syftet med artikel 13 A. I likhet med vad generaladvokaten anför i punkterna 57-61 i sitt förslag till avgörande är det nämligen inte vinster i egenskap av överskott som uppkommit i slutet av ett räkenskapsår, utan i stället vinster i form av penningförmåner till organisationens medlemmar, som utgör hinder mot att en organisation kvalificeras som en organisation "utan vinstsyfte". Villkoret i artikel 13 A.2 a första strecksatsen i sjätte direktivet sammanfaller således huvudsakligen med rekvisitet organisation utan vinstsyfte i artikel 13 A.1 m, vilket även kommissionen har gjort gällande.

34 Den nederländska regeringen har gjort gällande att det genom en dylik tolkning inte beaktas att artikel 13 A.2 a första strecksatsen - i egenskap av tilläggsvillkor - skall ha ett mer långtgående innehåll än grundbestämmelsen. Domstolen finner dock att det är tillräckligt att i detta avseende påpeka att det aktuella villkoret inte bara syftar på artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, utan även på flera tvingande undantag med annat innehåll.

35 Den tredje frågan skall således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall tolkas så, att en organisation kan kvalificeras som en organisation "utan vinstsyfte" även om den systematiskt strävar efter att generera överskott, som den sedan avsätter för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller. Den första delen av det fakultativa villkoret i artikel 13 A.2 a första strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas på samma sätt.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första delen av den andra frågan under a för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att årsavgifter som erläggs av medlemmarna i en idrottsförening kan utgöra vederlag för tillhandahållna tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar ändå är skyldiga att erlägga årsavgifter.

37 Den hänskjutande domstolen har härvidlag hänvisat till domstolens rättspraxis, särskilt domen i det ovannämnda målet *Apple and Pear Development Council*, punkt 12. I denna dom har domstolen slagit fast att begreppet tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet förutsätter att det finns ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget. Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida det under sådana omständigheter som i målet vid den nationella domstolen föreligger ett sådant direkt samband.

38 Den nederländska regeringen har gjort gällande att det under sådana omständigheter som i målet vid den nationella domstolen inte föreligger något direkt samband mellan föreningsmedlemmarnas avgifter och tillhandahållna tjänster. Enligt domstolens tolkning av artikel 2.1 i sjätte direktivet är det enligt den nederländska regeringen ett krav att det är fråga om en konkret tjänst som tillhandahålls mot direkt vederlag. Detta är emellertid inte fallet då vissa medlemmar i en idrottsförening erlägger årsavgifter utan att ta de erbjudna tjänsterna i anspråk.

39 Domstolen gör följande bedömning. Enligt domstolens rättspraxis utgörs beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster av det totala vederlaget för den tillhandahållna tjänsten. Vidare är en tillhandahållen tjänst endast beskattningsbar om det föreligger ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget (domen i det ovannämnda målet *Apple and Pear Development Council*, punkterna 11-12, och av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, *Tolsma*, REG 1994, s. I-743, punkt 13). Ett tillhandahållande av en tjänst är således endast beskattningsbart om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Ersättningen till den som tillhandahåller tjänsten skall därvidlag utgöra ett faktiskt vederlag för den tjänst som kommer köparen till godo (domen i det ovannämnda målet *Tolsma*, punkt 14).

40 I målet vid den nationella domstolen är det fråga om fasta årsavgifter som inte kan ändras beroende på i vilken mån varje medlem använder golfbanan. I likhet med vad som påstås av kommissionen finner domstolen att detta inte har någon inverkan på den omständigheten att det är fråga om ömsesidiga prestationer som utväxlas mellan å ena sidan medlemmarna i en idrottsförening, såsom den i målet vid den nationella domstolen, och å andra sidan idrottsföreningen. Den tjänst som föreningen tillhandahåller utgörs nämligen av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter, inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Det föreligger följaktligen ett direkt samband mellan de årsavgifter som erläggs av medlemmarna i en idrottsförening, som den i målet vid den nationella domstolen, och de tjänster som föreningen tillhandahåller.

41 Som den brittiska regeringen hävdar skulle för övrigt den nederländska regeringens föreslagna tolkning medföra att det blev möjligt för nästan alla som tillhandahåller tjänster att undgå mervärdesskatt genom att tillämpa paketpriser och därmed undgå de beskattningsprinciper som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt i sjätte direktivet.

42 Den första delen av den andra frågan under a skall således besvaras på följande sätt. Artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att årsavgifter som erläggs av medlemmar i en idrottsförening, såsom den i målet vid den nationella domstolen, kan utgöra vederlag för idrottsföreningens tillhandahållande av tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar ändå är skyldiga att erlägga årsavgifter.

43 Mot bakgrund av detta svar saknas anledning att svara på den andra delen av den andra frågan under a och på den andra frågan under b.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

44 De kostnader som har förorsakats den nederländska, den finska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 3 maj 2000 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

1) Artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en organisations totala verksamhet skall beaktas vid kvalificeringen av organisationen som en organisation "utan vinstsyfte".

2) Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att en organisation kan kvalificeras som en organisation "utan vinstsyfte" även om den systematiskt strävar efter att generera överskott som den sedan avsätter för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller. Den första delen av det fakultativa villkoret i artikel 13 A.2 a första strecksatsen i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på samma sätt.

3) Artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att årsavgifter som erläggs av medlemmar i en idrottsförening, som den i målet vid den nationella domstolen, kan utgöra vederlag för idrottsföreningens tillhandahållande av tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar ändå är skyldiga att erlägga årsavgifter.