

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

10. december 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra m) – fritagelse for »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning« – direkte virkning – begrebet »organer, der ikke arbejder med gevinst for øje««

I sag C-488/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 21. juni 2018, indgået til Domstolen den 25. juli 2018, i sagen

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

mod

Golfclub Schloss Igling eV,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne N. Piçarra (refererende dommer), D. Šváby, S. Rodin og K. Jürimäe,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: fuldmægtig M. Krausenböck,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. september 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Golfclub Schloss Igling eV ved skatterådgivere J. Hoffmann og M. Mühlbauer,
- den tyske regering først ved T. Henze og S. Eisenberg, derefter ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. de Ree, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. november 2019, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra m), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat som led i en tvist mellem Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (afgiftsmyndigheden i Kaufbeuren, Füssen lokalafdeling, Tyskland) (herefter »afgiftsmyndigheden«) og Golfclub Schloss Igling eV (herefter »Golfclub«) og vedrører denne myndigheds afgørelse om afslag på fritagelse for merværdiafgift (moms) for visse former for levering af tjenesteydelser med tilknytning til udøvelsen af golf, som Golfclub har ydet udøverne af denne sport.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, en momspligtig transaktion.

4 Direktivets afsnit IX om afgiftsfritagelser indeholder et kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, hvoraf fremgår dette direktivs artikel 132-134.

5 Direktivets artikel 132, stk. 1, litra m) og n), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

m) visse former for levering af ydelser med 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

n) levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat.«

6 Momsdirektivets artikel 133, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra [...] m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) 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

[...]«

7 Dette direktivs artikel 134 har følgende ordlyd:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra [...] m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

[...]

Tysk ret

UStG

8 I henhold til § 1, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), er levering af varer og andre former for levering af tjenesteydelser, som en erhvervsdrivende foretager i Tyskland mod vederlag inden for rammerne af sin virksomhed, momspligtige.

9 UStG's § 4 bestemmer:

»Blandt de transaktioner, som henhører under § 1, stk. 1, nr. 1, er følgende transaktioner ikke momspligtige:

22. a) konferencer, kurser og andre arrangementer af en videnskabelig eller uddannelsesmæssig karakter, som afholdes af offentligretlige juridiske personer, højere læreanstalter inden for forvaltning og økonomi, folkehøjskoler eller organer med almennyttige formål eller erhvervsorganisationer, såfremt hovedparten af indtægterne anvendes til at dække omkostninger

b) andre kultur- og sportsbegivenheder, som afholdes af de i litra a) nævnte aktører i tilfælde, hvor gebyret udgøres af deltagergebyr.«

AO

10 § 52 i Abgabenordnung (lov om afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »AO«), med overskriften »Almennyttige formål« bestemmer følgende:

»(1) Et organ anses for at have almennyttigt formål, hvis dets vedvarende aktiviteter har til formål uegennyttigt at skabe fordele for almenhedens interesser i materiel, åndelig eller moralsk forstand. [...]

(2) I henhold til vilkårene i stk. 1 ovenfor anerkendes følgende som fremme af almenhedens interesser:

[...]

21. fremme af sport [...]

[...]

11 AO's § 55 med overskriften »Uegennyttighed« bestemmer følgende i stk. 1:

»Fremme eller støtte udøves uegennyttigt, hvor det ikke primært tjener til selskabets egne økonomiske interesser, f.eks. kommercielle eller andre erhvervsmæssige interesser, og hvor følgende betingelser er opfyldt:

[...]

2. Ved ophør af deres medlemskab, eller ved opløsning eller likvidation af organet, må medlemmerne ikke modtage mere end deres indbetalte kapitalandele og markedsværdien af deres indskud af naturalier.

[...]

4. Når organet opløses eller likvideres, eller hvis dets tidligere formål bortfalder, må dets aktiver, ud over medlemmernes kapitalandele og markedsværdien af deres indskud af naturalier, alene anvendes til andre afgiftsbegunstigede formål (princippet om binding af aktiver). Dette krav skal også være opfyldt, hvis aktiverne overdrages til et andet afgiftsbegünstiget organ eller en offentligretlig juridisk person til afgiftsbegünstigede formål.

[...]«

12 AO's § 58 med overskriften »Aktiviteter, der ikke er afgiftspligtige« har følgende ordlyd:

»Afgiftsbegünstiget status er ikke udelukket i det tilfælde, at

[...]

8. et organ afholder sociale arrangementer, som er af sekundær betydning i forhold til de afgiftsbegünstigede aktiviteter

9. en sportsforening afholder såvel betalte som ubetalte sportsaktiviteter

[...]«

13 AO's § 59 med overskriften »Forudsætninger for afgiftsbegünstigelse« fastsætter:

»Afgiftsbegünstigelse indrømmes, hvis det anføres i statuten, fundatsen eller i andre vedtægter (benævnes som vedtægter i forhold til anvendelsen af disse bestemmelser), der beskriver det formål, som organet forfølger, at dette formål opfylder kravene i §§ 52-55, og dette udelukkende og direkte forfølges; faktiske ledelsesaktiviteter skal overholde disse vedtægtsbestemmelser.«

14 AO's § 61, stk. 1, med overskriften »Binding af aktiver i vedtægterne« er affattet således:

»En tilstrækkelig binding af aktiverne i afgiftsøjemed (§ 55, stk. 1, nr. 4) anses for at foreligge, såfremt det formål, hvortil aktiverne skal anvendes, hvis organet opløses eller likvideres, eller hvis organets formål bortfalder, er så præcist defineret i vedtægterne, at det kan fastslås på baggrund af vedtægterne, hvorvidt dette formål er afgiftsbegünstiget.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Golfclub er en privatretlig forening, hvis formål er opretholdelse og fremme af golf. Med henblik herpå driver foreningen en golfbane og tilhørende faciliteter, som den bortforpagter til Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Golfclubs aktiver må kun anvendes til vedtægtsmæssige formål, idet vedtægterne foreskriver, at foreningens aktiver i tilfælde af frivillig eller tvungen opløsning overføres til en person eller institution udpeget af generalforsamlingen.

16 Den 25. januar 2011 erhvervede Golfclub alle kapitalandele i Golfplatz Y-Betriebs-GmbH for 380 000 EUR. For at finansiere denne transaktion optog Golfclub lån fra sine medlemmer med en rente på 4% p.a. tilbagebetalt i årlige rater på 5%.

17 Samme år opkrævede Golfclub indtægter for et samlet beløb på 78 615,02 EUR fra

følgende aktiviteter:

- i) brug af golfbanen
- ii) udlejning af golfbolde
- iii) hyre af caddies
- iv) salg af golfkøller
- v) organisering og afholdelse af golfturneringer og arrangementer, for hvilke Golfclub opkrævede indskrivningsgebyrer.

18 Afgiftsmyndigheden gav afslag på momsfritagelse for disse aktiviteter. Myndigheden fandt, at det følger af UStG's § 4, stk. 22, at udelukkende gebyrer for indskrivning til golfarrangementer er fritaget, når ansøgeren er en almenyttig organisation som omhandlet i AO's § 51 ff. Ifølge denne myndighed er dette ikke tilfældet med Golfclub, hvis vedtægter ikke indeholder tilstrækkeligt præcise regler om dets aktivers vedtægtsmæssige tilknytning i tilfælde af opløsning. Erhvervelsen af Golfplatz Y-Betriebs-GmbH viser, at Golfclub ikke udelukkende arbejder uden gevinst for øje.

19 Afgiftsmyndigheden udstedte følgelig en momsansættelse, hvorved samtlige de nævnte aktiviteter blev underlagt denne afgift.

20 Denne afgiftsansættelse blev annulleret af Finanzgericht München (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland). Denne domstol fastslog, at Golfclub er et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), og at denne bestemmelse har direkte virkning, der forpligter medlemsstaterne til at afgiftsfritage alle dette organs aktiviteter, der har nær tilknytning til udøvelsen af sport.

21 Afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke af denne domstols afgørelse for Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Afgiftsmyndigheden har anført, at tvistens løsning dels afhænger af, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), har direkte virkning, således at organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan påberåbe sig bestemmelsen direkte for de nationale retsinstanser, når den ikke er gennemført eller er gennemført ukorrekt i national ret, dels af definitionen af begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, i denne bestemmelses forstand.

22 Den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), har direkte virkning, følger af dom af 15. februar 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 23 og 24), hvori Domstolen fastslog, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), hvis ordlyd svarer til ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), ikke har en sådan virkning.

23 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, hvorvidt udtrykket »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som anvendes i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb, og i bekræftende fald hvorvidt udtrykket skal fortolkes således, at det kun omfatter organer, hvis vedtægter bestemmer, at såfremt organet i forbindelse med dets opløsning overføres til et andet organ, skal sidstnævnte heller ikke arbejde med gevinst for øje.

24 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle

spørgsmål:

»1) Har [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra m), [...], ifølge hvilken »visse former for levering af ydelser med 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«, direkte virkning, således at organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan påberåbe sig denne bestemmelse direkte, hvis den ikke er gennemført i national ret?

2) Såfremt [det første spørgsmål] besvares bekræftende, drejer udtrykket »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje,« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra m), [...] sig da om

– et begreb, der skal fortolkes selvstændigt efter EU-retten, eller

– har medlemsstaterne kompetence til at lade eksistensen af et sådant organ afhænge af betingelser som [AO's] § 52, sammenholdt med § 55 [...] (eller betingelserne i [AO's] §§ 51 ff. [...] i deres helhed)?

3) Såfremt det drejer sig om et begreb, der skal fortolkes selvstændigt efter EU-retten, skal et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra m), [...] da have regler for det tilfælde, at organet skal opløses, ifølge hvilke det skal overdrage den formue, det ejer på dette tidspunkt, til et andet organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fremme af sport og fysisk træning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at denne bestemmelse har direkte virkning, hvorfor et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, såfremt en medlemsstats lovgivning, der gennemfører denne bestemmelse, kun indrømmer momsfrigivelse til et begrænset antal tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, kan påberåbe sig den nævnte bestemmelse direkte for de nationale retsinstanser for at opnå fritagelse for andre tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som dette organ leverer til personer, der udøver disse aktiviteter, og som ikke er fritaget i medfør af denne lovgivning.

26 Ifølge fast retspraksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (dom af 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 13 og den deri nævnte retspraksis).

27 En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Den Europæiske Union eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

28 Bestemmelsen er tilstrækkelig præcis, når den indeholder en forpligtelse, der er utvetydigt formuleret (dom af 1.7.2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, præmis 45 og den deri

nævnte retspraksis).

29 I den foreliggende sag fremgår det af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), at medlemsstaterne skal fritage »visse former for levering af ydelser« som virksomhed af almen interesse, forudsat at de dels har »nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning«, dels leveres »til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning« af »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje« (jf. i denne retning dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 21 og 22).

30 Udtrykket »visse former for levering« angiver, at denne bestemmelse ikke fastsætter en forpligtelse for medlemsstaterne til generelt at fritage alle former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning.

31 Eftersom den nævnte bestemmelse hverken opstiller en udtømmende liste over de former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som medlemsstaterne er forpligtet til at fritage, eller en forpligtelse for disse til at fritage alle ydelser, der har et sådant kendetegn, skal bestemmelsen følgelig fortolkes således, at den, som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 35 og 38 i forslaget til afgørelse, giver medlemsstaterne en vis skønsmargen i denne henseende.

32 Det er den nederlandske regerings opfattelse, at udtrykket »visse«, der fremgår af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), indebærer, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse kun finder anvendelse på de former for levering af ydelser, som opfylder de to betingelser, der følger af denne bestemmelse, og som er anført i nærværende doms præmis 29, samt den i direktivets artikel 134, litra a), omhandlede betingelse om, at disse former for levering af tjenesteydelser skal være uomgængeligt nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift.

33 Som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, følger en sådan fortolkning imidlertid ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), som klart omhandler »visse« former for levering af ydelser og ikke »de« eller »alle« former for ydelser, som opfylder de to betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse. Den omstændighed, at direktivets artikel 134, litra a), som den nederlandske regering har omtalt, udelukker levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning fra at være omfattet af fritagelsen i henhold til det nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), »såfremt de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift«, er uden betydning for denne fortolkning. Den førstnævnte bestemmelse ophæver nemlig ikke, men begrænser alene den skønsmargen, som direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), giver medlemsstaterne til at fastlægge, hvilke former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, der skal fritages for moms i medfør af denne sidstnævnte bestemmelse.

34 Såfremt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), fortolkes således, at medlemsstaterne på trods af udtrykket »visse«, som benyttes til at beskrive de ydelser, der udgør transaktioner, som skal fritages for afgift, er forpligtede til at afgiftsfritage »alle« former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, kan det udvide den materielle rækkevidde af denne fritagelse ud over ordlyden i strid med Domstolens praksis, hvorefter de ord, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i dette direktivs artikel 132, stk. 1, skal fortolkes strengt (jf. analogt dom af 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

35 Denne ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), gælder så meget desto mere, eftersom det, ud af de 17 transaktioner, der er afgiftsfritaget i henhold til

momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a)-q), alene er de i dette stykkes litra m) og n) omhandlede transaktioner, der udelukker visse af de former for ydelser, som de henviser til, idet udtrykket »visse« eller lignende ikke anvendes i de øvrige litraer i dette stykke. Dette udtryk kan følgelig ikke fortolkes således, at det blot henviser til de betingelser for anvendelsen af fritagelsen, der følger af ordlyden af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra m) og n), idet selve ordlyden af de øvrige litraer herved ville blive tilsidesat.

36 I dom af 15. februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), var det netop anvendelsen af udtrykket »visse« i ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), som svarer til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra n), der førte Domstolen til at fastslå, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne en skønsmæssig beføjelse til at afgøre, hvilke kulturelle tjenesteydelser de fritager, og til heraf at udlede, at denne bestemmelse ikke opfylder betingelserne for at kunne påberåbes umiddelbart for de nationale retsinstanser (jf. i denne retning dom af 15.2.2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, præmis 14, 16, 23 og 24).

37 Henset til ligheden af den respektive affattelse af litra m) og n) i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, skal den samme begrundelse lægges til grund for fortolkningen af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra m).

38 En sammenhængende fortolkning af disse to bestemmelser er så meget desto mere begrundet, henset til, at levering af ydelser med tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning og de former for levering af kulturelle tjenesteydelser, som er omhandlet af de fritagelser, der er fastsat i henholdsvis litra m) og n) i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, begge er virksomhed af almen interesse inden for underholdning og fritid, hvilket adskiller dem fra de øvrige 15 former for virksomhed af almen interesse, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1.

39 En sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), er ligeledes i overensstemmelse med forarbejderne til denne bestemmelse. I det oprindelige forslag til sjette direktiv havde Europa-Kommissionen nemlig foreslået en samlet momsfristagelse for transaktioner med umiddelbar tilknytning til amatørers udøvelse af sport eller fysisk træning. Ved at indføre udtrykket »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), som svarer til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), gav EU-lovgiver imidlertid medlemsstaterne en skønsmargen til at præcisere det materielle indhold af denne fritagelse.

40 Ingen anden konklusion kan i øvrigt udledes af dom af 16. oktober 2008, *Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), af 21. februar 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), og af 19. december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Disse domme vedrører nemlig for det første ikke spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), har direkte virkning. Selv om Domstolen i disse domme fastsatte grænser for medlemsstaternes skøn til navnlig at fastlægge arten af de begunstigede og metoden til gennemførelsen af de former for levering af ydelser, der var fritaget for afgift i medfør af denne bestemmelse, var den imidlertid for det andet ikke forelagt spørgsmålet om den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over til at fastlægge, hvilke former for levering af ydelser der kan fritages for afgift i medfør af denne bestemmelse. Det følger heraf, at disse domme ikke kan påberåbes til støtte for argumentationen om, at den pågældende bestemmelse har direkte virkning.

42 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke har direkte virkning, hvorfor et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, såfremt en medlemsstats lovgivning, der gennemfører denne bestemmelse, kun indrømmer momsfristagelse til et begrænset antal

tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, ikke kan påberåbe sig den nævnte bestemmelse direkte for de nationale retsinstanser for at opnå fritagelse for andre tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som dette organ leverer til personer, der udøver disse aktiviteter, og som ikke er fritaget i medfør af denne lovgivning.

Det andet og det tredje spørgsmål

43 Med det andet og det tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i denne bestemmelse er et selvstændigt EU-retligt begreb, der kræver, at organet i tilfælde af dets opløsning ikke kan overdrage det overskud, som det har opnået, og som overstiger de kapitalandele, som medlemmerne har indbetalt, samt markedsværdien af de pågældendes indskud af naturalier, til disse personer.

44 Den forelæggende ret har fremsat dette disse spørgsmål for det tilfælde, at Domstolen måtte finde, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), har direkte virkning. Selv om denne bestemmelse ikke har en sådan virkning, skal det dog bemærkes, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Til dette formål kan Domstolen fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyntagen til genstanden for tvisten i hovedsagen er nødvendigt at fortolke (jf. navnlig dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 25 og 26).

45 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret ikke alene skal vurdere, om Golfclub kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), direkte for de nationale retsinstanser for at opnå momsfrigivelse for den levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning, som ikke er fritaget i medfør af UStG. Den skal ligeledes vurdere, om Golfclub hvad angår den levering af ydelser, som består i afholdelse af golfarrangementer, der er underlagt indskrivningsgebyrer, og som henhører under fritagelsen fastsat i UStG's § 4, nr. 22, litra b), er et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), og i medfør heraf kan indrømmes en sådan fritagelse.

46 I henhold til retspraksis, hvorefter de i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, indeholdte fritagelser er selvstændige EU-retlige begreber, hvis formål er at undgå, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. navnlig dom af 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 17), skal begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som anvendes i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), anses for at være et selvstændigt EU-retligt begreb.

47 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt, at Domstolen oplyser, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), gør kvalificeringen som et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, som omhandlet i denne bestemmelse betinget af, at et sådant organ i tilfælde af opløsning skal overdrage sine aktiver til et andet organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fremme af sport eller fysisk træning.

48 Hvad angår sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), der svarer til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), har Domstolen fastslået, at afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje« i førstnævnte 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. Når de kompetente nationale instanser har konstateret, at et organ opfylder dette krav, under hensyn til organets vedtægtsmæssige formål, kan den omstændighed, at dette organ fremdeles skaber overskud, selv om det søger at opnå eller faktisk skaber overskud på systematisk måde, derfor ikke rejse tvivl om den oprindelige klassificering af organet, så længe dette overskud ikke fordeles mellem organets medlemmer (jf. i denne retning dom af 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 26-28).

49 På samme måde bestemmer momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra a), at medlemsstaterne i hvert enkelt tilfælde kan gøre meddelelsen af den i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), fastsatte fritagelse til andre organer end offentligretlige betinget af, at de pågældende organer ikke har »til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne«. Den betingelse, der er fastsat i litra a) i denne artikel 133, stk. 1, er sammenfaldende med bestanddelene i begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m) (jf. i denne retning dom af 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 33).

50 Den omstændighed, at disse organer ikke arbejder med gevinst for øje, forudsætter, at de under hele deres eksistens, herunder ved deres opløsning, ikke skaber fordele for deres medlemmer. Hvis det forholdt sig anderledes, ville et sådant organ faktisk kunne omgå dette krav ved efter sin opløsning at fordele det overskud, der var skabt ved dets samlede virksomhed, samtidig med at det havde været begunstiget af bl.a. skattefordele knyttet til kvalificeringen som »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, til sine medlemmer.

51 Det følger heraf, at kun et organ, hvis aktiver er permanent knyttet til opfyldelsen af dets formål og ikke kan overdrages til dets medlemmer efter opløsningen af dette organ, for så vidt som disse aktiver måtte overstige medlemmernes indskud og markedsværdien af de pågældendes indskud af naturalier, kan kvalificeres som et »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m).

52 Det andet og det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i denne bestemmelse er et selvstændigt EU-retligt begreb, der kræver, at organet i tilfælde af dets opløsning ikke kan overdrage det overskud, som det har opnået, og som overstiger de kapitalandele, som medlemmerne har indbetalt, samt markedsværdien af de pågældendes indskud af naturalier, til disse personer.

Sagsomkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke har direkte virkning, hvorfor et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, såfremt en medlemsstats lovgivning, der gennemfører denne bestemmelse, kun indrømmer fritagelse for merværdiafgift til et begrænset antal tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, ikke kan påberåbe sig den nævnte bestemmelse direkte for de nationale retsinstanser for at opnå fritagelse for andre tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som dette organ leverer til personer, der udøver**

disse aktiviteter, og som ikke er fritaget i medfør af denne lovgivning.

2) Artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i denne bestemmelse er et selvstændigt EU-retligt begreb, der kræver, at organet i tilfælde af dets opløsning ikke kan overdrage det overskud, som det har opnået, og som overstiger de kapitalandele, som medlemmerne har indbetalt, samt markedsværdien af de pågældendes indskud af naturalier, til disse personer.

Underskrifter

* Processprog: tysk.