

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 december 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 m – Undantag från skatteplikt för ’vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning’ – Direkt effekt – Begreppet ’organisationer utan vinstsyfte’”

I mål C-488/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 21 juni 2018, som inkom till domstolen den 25 juli 2018, i målet

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

mot

Golfclub Schloss Igling eV,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna N. Piçarra (referent), D. Šváby, S. Rodin och K. Jürimäe,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: handläggaren M. Krausenböck,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 september 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Golfclub Schloss Igling eV, genom J. Hoffmann och M. Mühlbauer, conseillers fiscaux,
- Tysklands regering, inledningsvis genom T. Henze och S. Eisenberg, därefter genom J. Möller och S. Eisenberg, samtliga i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitis och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 november 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 m i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (skattemyndigheten i Kaufbeuren, Füssen-kontoret, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) och Golfclub Schloss Igling eV (nedan kallad Golfclub) angående skattemyndighetens vägran att medge undantag för mervärdesskatt beträffande vissa tjänster med nära anknytning till utövande av sporten golf som Golfclub tillhandahåller utövare av denna sport.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet är "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" föremål för mervärdesskatt.

4 Kapitel 2 i avdelning IX i detta direktiv, vilken rör undantag, har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". Artiklarna 132–134 ingår i nämnda avdelning.

5 I artikel 132.1 m och 132.1 n i samma direktiv föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

m) vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

n) Vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga."

6 Artikel 133 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 ... m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att 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.

..."

7 Artikel 134 i detta direktiv har följande lydelse:

"Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 ... m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

..."

Tysk rätt

UStG

8 Enligt 1 § punkt 1 led 1 i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor och andra tillhandahållanden som en näringsidkare utför i Tyskland mot vederlag inom ramen för sin verksamhet.

9 4 § UStG har följande lydelse:

"Av de transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 är följande undantagna från skatteplikt:

22. a) Konferenser, kurser och annan verksamhet av vetenskaplig eller upplysande art om de genomförs av offentligrättsliga juridiska personer, förvaltnings- eller vetenskapsakademier, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller anknytning till ett yrkesförbund och inkomsterna till största delen används för att täcka de egna kostnaderna.

b) andra kulturella evenemang och sportevenemang, som anordnas av de aktörer som avses i punkt a), där avgiften består av deltagaravgifter."

AO

10 I 52 § i Abgabenordnung (skattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad AO), med rubriken "Ideella ändamål", föreskrivs följande:

"(1) En organisation ska anses tjäna allmännyttiga ändamål, om dess verksamhet syftar till att oegennyttigt åstadkomma förbättringar för allmänheten i materiellt, psykiskt och moraliskt hänseende. ...

(2) Under de i punkt 1 angivna förutsättningarna, ska följande anses utgöra förbättring för allmänheten:

...

21. främjande av idrott ...

..."

11 I 55 § AO, med rubriken "Oegennyttig verksamhet", föreskrivs följande i punkt 1:

"Främjande och understöd ska anses oegennyttiga, om dessa inte i första hand tjänar organisationens egna ekonomiska syften, till exempel kommersiella syften eller andra vinstsyften och följande villkor är uppfyllda:

...

2. När medlemmarnas medlemskap upphör eller organisationen avvecklas, får medlemmarna inte erhålla mer än sina inbetalade kapitalandelar och det skäliga marknadsvärdet av sin insatta egendom.

...

4. När organisationen har upplösts eller har likviderats eller när dess tidigare syfte upphör att

gälla, får den andel av organisationens tillgångar, som överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser, användas endast för skatteändamål (reservering av tillgångar). Detta krav är också uppfyllt, i det fall då tillgångarna överförs till en annan skatteprivilegierad organisation eller till en offentligrättslig juridisk person i syfte att uppnå fördelar i beskattningshänseende.

...”

12 58 § AO, med rubriken ”Icke skattepliktig verksamhet”, har följande lydelse:

”Status som skatteprivilegierad ska inte upphöra, om ...

...

8. en organisation anordnar evenemang, som har sekundär betydelse i förhållande till dess skatteprivilegierade verksamheter,

9. en idrottsförening främjar avlönade sporter utöver sportidrott utan betalning,

...”

13 I 59 § AO, med rubriken ”Villkor för skatteprivilegier”, föreskrivs följande:

”Skatteprivilegier ska beviljas när det i organisationens stadgar, stiftelseurkund eller andra handlingar (bestämmelser om dessa bestämmelsers syften) fastslås att organisationens syfte uppfyller kraven i 52–55 §§ och att detta fullföljs exklusivt och exakt. Den faktiska verksamheten ska stå i överensstämmelse med dessa stadgebestämmelser.”

14 61 § punkt 1 AO, med rubriken ”Redovisning av tillgångar i stadgarna”, har följande lydelse:

”En för skatteändamål tillräcklig redovisning av tillgångar (55 § punkt 1 led 4) ska anses föreligga, om det syfte för vilket tillgångarna ska användas i det fall organisationen upplöses eller likvideras, eller dess tidigare syfte upphör att gälla, är så precist formulerat i stadgarna, att det på grundval av stadgarna kan fastställas huruvida ett sådant syfte är skatteprivilegierat.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Golfclub är en privaträttslig förening vars syfte är att bedriva och främja golf. För detta ändamål driver föreningen en golfbana med tillhörande faciliteter, vilken den hyr ut till Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Golfclubs medel kan endast användas för ändamål som överensstämmer med dess stadgar, enligt vilka föreningens tillgångar, vid frivillig upplösning eller tvångsupplösning, ska överföras till en person eller en institution som utses av föreningsstämman.

16 Den 25 januari 2011 förvärvade Golfclub samtliga andelar i Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH till ett belopp av 380 000 euro. Golfclub ingick i syfte att finansiera denna transaktion ett avtal om lån från sina medlemmar med en årlig ränta på 4 procent, vilket ska amorteras med 5 procent per år.

17 Under samma år hade Golfclub intäkter på totalt 78 615,02 euro från följande verksamheter:

- i) användning av golfbanan,
- ii) uthyrning av golfbollar,
- iii) uthyrning av golfvagnar,

iv) försäljning av golfklubbor,

v) organisering och anordnande av golfturneringar och evenemang, vid vilka Golfclub har tagit ut startavgifter av deltagarna.

18 Skattemyndigheten beslutade att inte undanta dessa verksamheter från mervärdesskatteplikt. Skattemyndigheten ansåg att det enligt 4 § led 22 UStG endast är startavgifter för golfevenemang som är undantagna från skatteplikt, under förutsättning att den som ansöker om undantag är en allmännyttig organisation, i den mening som avses i 51 § och följande paragrafer i AO. Enligt myndigheten är så inte fallet med Golfclub, vars stiftelseurkund inte innehåller tillräckligt precisa bestämmelser vad gäller frågan om hur föreningens tillgångar ska fördelas om den upplöses. Förvärvet av Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH visar att Golfclub inte helt saknar vinstsyfte.

19 Skattemyndigheten meddelade därför ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt, enligt vilket all ovannämnd verksamhet var mervärdesskattepliktig.

20 Detta beskattningsbeslut upphävdes av Finanzgericht München (Skattedomstolen i München, Tyskland). Nämda domstol fann att Golfclub är en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, och att denna bestämmelse har direkt effekt, vilket innebär att medlemsstaterna är skyldiga att undanta alla verksamheter som har nära anknytning till idrottslig träning och som anordnas av en sådan organisation.

21 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland). Den hänskjutande domstolen anser att utgången i målet beror dels på huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt som följaktligen gör det möjligt för organisationer utan vinstsyfte att åberopa denna bestämmelse direkt vid de nationella domstolarna, när direktivet inte har införlivats med nationell rätt eller har införlivats med nationell rätt på ett felaktigt sätt, dels på definitionen av begreppet "organisationer utan vinstsyfte", i den mening som avses i denna bestämmelse.

22 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt, eftersom domstolen i sin dom av den 15 februari 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punkterna 23 och 24), slog fast att artikel 13 A.1 n 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, 1977; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), som har en liknande lydelse som artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, inte har direkt effekt.

23 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida begreppet "organisation utan vinstsyfte", i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, ska anses utgöra ett självständigt unionsrättsligt begrepp och, om så är fallet, huruvida detta begrepp ska tolkas så, att det endast omfattar organisationer vars stiftelseurkund föreskriver att om organisationen överförs till en annan organisation i samband med dess upplösning, så måste även den senare sakna vinstsyfte.

24 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Har artikel 132.1 m i [mervärdesskattedirektivet], enligt vilken medlemsstaterna ska undanta '[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka

görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning', direkt effekt, så att organisationer utan vinstsyfte direkt kan åberopa denna bestämmelse även utan införlivande?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Ska begreppet 'organisationer utan vinstsyfte', i den mening som avses i artikel 132.1 m i [mervärdesskattedirektivet],

– ges en självständig unionsrättslig tolkning, eller

– får medlemsstaterna kräva att sådana organisationer uppfyller villkor såsom dem som föreskrivs i 52 § [AO], jämförd med 55 § i samma lag (eller 51 § och följande paragrafer i [AO] som helhet)?

3) Om det är fråga om ett begrepp som ska ges en självständig unionsrättslig tolkning: Ska en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 132.1 m i [mervärdesskattedirektivet], i händelse av dess upplösning grunda sig på bestämmelser som föreskriver att organisationens tillgångar ska överföras till en annan organisation utan vinstsyfte som främjar idrott och fysisk träning?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den har direkt effekt, vilket innebär att om lagstiftningen i en medlemsstat, genom vilken denna bestämmelse införlivas, endast undantar ett begränsat antal tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning så kan denna bestämmelse åberopas direkt vid nationella domstolar av en organisation utan vinstsyfte i syfte att tillerkännas undantag från skatteplikt för andra tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som denna organisation tillhandahåller personer som utövar dessa verksamheter, och vilka inte omfattas av undantagen i denna lagstiftning.

26 Enligt fast rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, då denna medlemsstat har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom den föreskrivna fristen eller inte har införlivat det på ett korrekt sätt (dom av den 15 februari 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 13 och där angiven rättspraxis).

27 En unionsbestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte är beroende av att vare sig Europeiska unionens institutioner eller medlemsstaterna antar någon rättsakt (dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

28 En bestämmelse anses vara tillräckligt precis om den skyldighet som den föreskriver beskrivs i otvetydiga ordalag (dom av 1 juli 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

29 I förevarande fall framgår det redan av ordalydelsen i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska undanta "vissa tjänster", som verksamheter av allmänintresse, under förutsättning att de dels har "nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning", dels tillhandahålls till "personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning" av

"organisationer utan vinstsyfte" (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punkterna 21 och 22).

30 Uttrycket "vissa tjänster" tyder på att det i denna bestämmelse inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaterna att generellt undanta alla tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning.

31 Eftersom nämnda bestämmelse varken innehåller någon uttömmande förteckning över tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som medlemsstaterna är skyldiga att undanta från skatteplikt eller någon skyldighet för dessa att undanta alla tjänster som har ett sådant särdrag, ska den följaktligen tolkas så, att den ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 35 och 38 i sitt förslag till avgörande.

32 Den nederländska regeringen anser att uttrycket "vissa" i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet innebär att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse endast är tillämpligt på tillhandahållande av tjänster som uppfyller de två villkor som följer av denna bestämmelse, vilka det erinrats om i punkt 29 i förevarande dom, samt det villkor som anges i artikel 134 a i detta direktiv, nämligen att dessa tillhandahållanden av tjänster måste vara absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras.

33 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande följer en sådan tolkning emellertid inte av ordalydelsen i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, som klart avser "vissa" tillhandahållanden av tjänster, och inte "de" eller "alla" tillhandahållanden av tjänster som uppfyller de två villkor som uppställs i denna bestämmelse. Det saknar för denna tolkning betydelse att artikel 134 a i detta direktiv, som den nederländska regeringen har hänvisat till, föreskriver att undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 m i nämnda direktiv inte gäller för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, "när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras". Den förstnämnda bestämmelsen undanröjer nämligen inte det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 132.1 m i samma direktiv för att fastställa vad som menas med tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och som ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt sistnämnda bestämmelse, utan begränsar endast detta utrymme för skönsmässig bedömning.

34 En tolkning av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet som innebär att medlemsstaterna, trots att uttrycket "vissa" används för att beskriva de tillhandahållanden som ska anses utgöra en transaktion som ska undantas från skatteplikt, är skyldiga att undanta "alla" tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning skulle kunna utvidga undantagets materiella räckvidd utöver detta uttryck, i strid med domstolens praxis, enligt vilken de uttryck som används för att beskriva undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 i direktivet ska tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 15 februari 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

35 Denna bokstavstolkning av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet gör sig än mer gällande med tanke på att bland de 17 transaktioner för vilka undantag från skatteplikt föreskrivs i artikel 132.1 a–132.1 q i mervärdesskattedirektivet är det endast de transaktioner som beskrivs i artikel 132.1 m och 132.1 n som endast avser vissa av de tjänster som de hänvisar till. Uttrycket ”vissa” eller ett liknande uttryck förekommer inte i övriga led i artikel 132.1 i samma direktiv. Detta begrepp kan således inte tolkas så, att det endast hänvisar till de villkor för tillämpning av undantaget som följer av ordalydelsen i artikel 132.1 m och 132.1 n i direktivet, eftersom det annars skulle strida mot ordalydelsen i övriga led i denna bestämmelse.

36 I domen av den 15 februari 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), var det just den omständigheten att ordet ”vissa” ingår i ordalydelsen i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet – som motsvarar artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet – som föranledde domstolen att slå fast att denna bestämmelse ger medlemsstaterna ett utrymme för eget skön vad gäller att bestämma vilka kulturella tjänster som ska undantas, och att denna bestämmelse inte uppfyller villkoren för att kunna åberopas direkt vid nationella domstolar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punkterna 14, 16, 23 och 24).

37 Med beaktande av att artikel 132.1 m och artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet båda har nästan samma lydelse, ska ovan angivna skäl beaktas vid tolkningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 m i direktivet.

38 En enhetlig tolkning av dessa båda bestämmelser är än mer motiverad, eftersom både tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning och tillhandahållanden av kulturella tjänster, vilka omfattas av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 m och 132.1 n i mervärdesskattedirektivet, utgör allmännyttiga underhållnings- och fritidsaktiviteter, vilket skiljer dem från de verksamheter av allmänintresse som avses i de femton övriga undantag som föreskrivs i artikel 132.1 i direktivet.

39 En sådan tolkning av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet överensstämmer även med förarbetena till denna bestämmelse. I det ursprungliga förslaget till sjätte direktivet föreslog Europeiska kommissionen att transaktioner som hade ett direkt samband med amatörsport eller amatöridrott i deras helhet skulle undantas från mervärdesskatteplikt. Unionslagstiftaren har emellertid, genom att införa uttrycket ”vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning” i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, som motsvaras av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, gett medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning för att precisera det materiella innehållet i nämnda undantag.

40 Det går inte heller att dra någon annan slutsats av dom av den 16 oktober 2008, *Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), dom av den 21 februari 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), och dom av den 19 december 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Dessa domar rör nämligen inte frågan huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. Även om domstolen i nämnda domar har begränsat medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att fastställa exempelvis de berördas ställning och sättet att tillhandahålla de tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse, hade domstolen emellertid inte att ta ställning till frågan om vilket utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över vad gäller att avgöra vilka tjänster som kan undantas från skatteplikt enligt denna bestämmelse. Av detta följer att dessa domar inte kan åberopas till stöd för argumentet att bestämmelsen i fråga har direkt effekt.

42 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande.

Artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte har direkt effekt, vilket innebär att om lagstiftningen i en medlemsstat, genom vilken denna bestämmelse införlivas, endast medger undantag från mervärdesskatteplikt för ett begränsat antal tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, så kan nämnda bestämmelse inte åberopas direkt vid nationell domstol av en organisation som bedriver verksamhet utan vinstsyfte, i syfte att få undantaget att omfatta andra tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som denna organisation tillhandahåller personer som utövar dessa verksamheter, och vilka inte omfattas av undantagen i denna lagstiftning.

Den andra och den tredje frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet "organisation utan vinstsyfte", i den mening som avses i denna bestämmelse, utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp som kräver att organisationen, för det fall den upplöses, inte kan dela ut vinst som den har genererat och som överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser.

44 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för det fall EU-domstolen skulle finna att artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. Även om denna bestämmelse saknar sådan verkan, ska det emellertid erinras om att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. Domstolen får därför, utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i det nationella målet (se, bland annat, dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkterna 25 och 26).

45 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen inte enbart ska bedöma huruvida Golfclub kan åberopa artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet direkt vid den nationella domstolen för att beviljas undantag från mervärdesskatteplikt för vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som inte är undantagna från skatteplikt enligt UStG. Den hänskjutande domstolen ska även fastställa huruvida Golfclub, vad gäller tillhandahållanden av tjänster som består i anordnande av golfevenemang, för vilka klubben tar ut startavgifter, vilka omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i 4 § led 22 b UStG, utgör en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, och således av denna anledning kan omfattas av ett sådant undantag.

46 Mot bakgrund av rättspraxis enligt vilken undantagen i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 21 februari 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17), ska begreppet "organisation utan vinstsyfte", som används i artikel 132.1 m i detta direktiv, anses som ett självständigt unionsrättsligt begrepp.

47 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet kräver att en organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i denna bestämmelse, vid upplösning måste överföra sina tillgångar till en annan organisation utan vinstsyfte som ägnar sig åt att främja idrottslig eller fysisk träning.

48 Vad gäller artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, som motsvaras av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, har domstolen slagit fast att kvalificeringen som organisation "utan

vinstsyfte", i den mening som avses i den förstnämnda bestämmelsen, ska göras utifrån organisationens verksamhetsföremål. Organisationen ska således – till skillnad från ett kommersiellt företag – inte ha som verksamhetsföremål att generera vinst till medlemmarna. När de behöriga nationella myndigheterna har konstaterat att en organisation uppfyller detta krav med hänsyn till dess stadgeenliga verksamhetsföremål, innebär inte den omständigheten att organisationen vid ett senare tillfälle uppnår vinst, även om den systematiskt strävar efter eller uppnår vinst, att den ska kvalificeras på ett annat sätt, så länge som vinsten inte delas ut till medlemmarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punkterna 26–28).

49 På samma sätt föreskrivs i artikel 133 första stycket a i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna från fall till fall får uppställa villkor för undantag enligt artikel 132.1 m i direktivet för andra organ än offentligrättsliga organ, vilka inte får "ha som mål att 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". Villkoret i led a i artikel 133 första stycket motsvarar rekvisiten för begreppet organisation utan vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 33).

50 Villkoret att dessa organisationer inte får ha ett vinstsyfte innebär att de under hela sin existens, även när de upplöses, inte får generera någon vinst för medlemmarna. Om så inte vore fallet, så skulle en sådan organisation nämligen kunna kringgå detta krav genom att efter upplösningen dela ut de vinster som den genererat av hela sin verksamhet till sina medlemmar, samtidigt som organisationen hade gynnats av de skattefördelar som följer av denna kvalificering som "organisation utan vinstsyfte".

51 Härav följer att en organisation vars tillgångar kontinuerligt används för att genomföra dess verksamhetsföremål, varvid dessa tillgångar, efter organisationens upplösning, kan överföras till organisationens medlemmar, även om tillgångarna överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser, inte kan anses utgöra en "organisation utan vinstsyfte", i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.

52 Mot denna bakgrund ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet "organisation utan vinstsyfte", i den mening som avses i denna bestämmelse, utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp som kräver att organisationen, för det fall den upplöses, inte kan dela ut vinst som den har genererat och som överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser.

Rättegångskostnader

53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte har direkt effekt, vilket innebär att om lagstiftningen i en medlemsstat, genom vilken denna bestämmelse införlivas, endast medger undantag från mervärdesskatteplikt för ett begränsat antal tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, så kan nämnda bestämmelse inte åberopas direkt vid nationell domstol av en organisation som bedriver verksamhet utan vinstsyfte, i syfte att få undantaget att omfatta andra tjänster med**

nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som denna organisation tillhandahåller personer som utövar dessa verksamheter, och vilka inte omfattas av undantagen i denna lagstiftning.

2) Artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet "organisation utan vinstsyfte", i den mening som avses i denna bestämmelse, utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp som kräver att organisationen, för det fall den upplöses, inte kan dela ut vinst som den har genererat och som överstiger medlemmarnas kapitalinsatser och det skäliga marknadsvärdet av deras insatser.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.