

62000C0174

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 13. december 2001. - Kennemer Golf & Country Club mod Staatssecretaris van Financiën. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Hoge Raad der Nederlanden - Nederlandene. - Sjette momsdirektiv - artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) - virksomhed fritaget for afgift - tjenesteydelser i tilknytning til sportsudøvelse - organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. - Sag C-174/00.

Samling af Afgørelser 2002 side I-03293

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1. I henhold til sjette momsdirektiv er visse tjenesteydelser i tilknytning til sportsudøvelse, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport, fritaget for moms. Medlemsstaterne kan gøre meddelelse af en sådan fritagelse betinget af, at det pågældende organ ikke har til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

2. Hoge Raad der Nederlanden (Den Nederlandske Højesteret) har med denne præjudicielle forelæggelse anmodet om retningslinjer vedrørende en række fortolkningsspørgsmål i denne forbindelse. Retten ønsker nærmere bestemt oplyst, hvilke aspekter vedrørende et organs virksomhed der skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om det ikke arbejder med gevinst for øje, om der i momsmæssig henseende er en sammenhæng mellem det årlige bidrag, medlemmerne betaler til en golfklub, og de tjenesteydelser, klubben tilbyder medlemmerne, og om det, at klubben systematisk tilstræber at skabe overskud til brug for sine tjenesteydelser, kan forenes med dens status som et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje.

Sjette direktiv

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, merværdiafgift. Ifølge artikel 4, stk. 1, forstås ved en afgiftspligtig person enhver, der udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I henhold til artikel 4, stk. 2, omfatter økonomisk virksomhed »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder« samt »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Visse transaktioner skal eller kan dog fritages for moms, hvis de i direktivet fastsatte betingelser er opfyldt.

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«, og i stk. 1 opregnes en række aktiviteter, som medlemsstaterne skal fritage »på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«.

5. Disse aktiviteter omfatter [litra m)] »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«. Det er navnlig denne fritagelse, der er relevant for tvisten i denne sag. Jeg skal bemærke, at det af de fleste sprogversioner udtrykkeligt fremgår, at der ved begrebet organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, forstås et organ, som ikke har til formål at søge vinding.

6. Der er i alt 16 fritagelser, som jeg dog ikke skal opregne her. Jeg skal blot tilføje, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), fritager »visse kulturelle tjenesteydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat«.

7. Artikel 13, punkt A, stk. 2, indeholder bestemmelse om en række enten fakultative eller obligatoriske begrænsninger for visse fritagelser, heriblandt de i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) og n), fastsatte. I artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), opstilles fire fakultative betingelser, som medlemsstaterne i hvert enkelt tilfælde kan kræve opfyldt som betingelse for indrømmelse af sådanne fritagelser til andre organer end offentligretlige.

8. Betingelsen i bestemmelsens første led, som er særlig relevant for denne sag, fastsætter, at de pågældende organer »[ikke må] have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne«.

9. Heller ikke her skal jeg opregne de andre betingelser, men bemærke, at betingelsen i fjerde led er, at »fritagelserne [ikke må] kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift«.

De nederlandske retsfor skrifter

10. Ifølge forelæggelseskendelsen er sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), gennemført i national ret ved visse bestemmelser i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift) sammenholdt med Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift af 1968) og bilag B hertil.

11. 1968-lovens artikel 11, stk. 1, bestemmer:

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

[...]

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

12. Udtrykket »leveringer af goder og tjenesteydelser af social og kulturel art« er defineret i gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 7, stk. 1, sammenholdt med bilag B hertil. Dette bilags litra b), punkt 21, omhandler leveringer, der udføres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og som beskæftiger sig med at give lejlighed til sportsudøvelse, idet fritagelsen alene gælder denne ydelse.

13. Desuden fastsættes det i 1968-lovens artikel 11, stk. 1, litra e), som en tilsyneladende særskilt fritagelse, at tjenesteydelser, som organer, hvis formål er udøvelse af sport eller fremme heraf, udfører for deres medlemmer, er fritaget for afgift. Denne fritagelse gælder ifølge lovens artikel 11, stk. 2, kun, såfremt der ikke tilstræbes nogen gevinst med de nævnte ydelser. I denne henseende anses driftsoverskud også for at være gevinst, medmindre de ikke udbetales, men anvendes til brug for de nævnte ydelser.

14. Fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n), vedrørende kulturelle tjenesteydelser er altså tilsyneladende gennemført i national ret ved 1968-lovens artikel 11, stk. 1, litra f), med betingelsen om, at der ikke søges vinding, og at fritagelsen ikke fremkalder konkurrencefordrejning, som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første og fjerde led. Gennemførelsesbekendtgørelsen udvider denne fritagelse til også at omfatte organer, som beskæftiger sig med at give lejlighed til sportsudøvelse, og som ellers kunne have været omfattet af fritagelsen for tjenesteydelser i tilknytning til sport i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). 1968-lovens artikel 11, stk. 1, litra e), og artikel 11, stk. 2, gennemfører altså tilsyneladende fritagelsen for tjenesteydelser i tilknytning til sport, idet betingelsen om, at der ikke tilstræbes nogen gevinst, også her er medtaget, men med det forbehold, at driftsoverskud betragtes som gevinst, medmindre de reinvesteres i de tjenesteydelser, som tilbydes, og den yderligere begrænsning, at der kun kan opnås fritagelse for tjenesteydelser, som de pågældende organer udfører for deres medlemmer.

Retsforhandlinger

15. Ifølge forelæggelseskendelsen er Kennemer Golf & Country Club (herefter »Kennemer«) en forening, der har til formål at udøve og fremme sport og spil, navnlig golfsport. Foreningen ejer et golfkompleks og et klubhus i Zandvoort nær Amsterdam. Medlemmerne betaler et årligt bidrag og optagelsesgebyr for at anvende banen og er derudover forpligtet til at deltage i et rentefrit obligationslån. Kennemer har andre indtægter fra relaterede kilder som f.eks. udlejning af fast ejendom, sponsorbidrag, renteindtægter, salg af bolde, visse udlejningsaktiviteter og dagbidrag fra personer, som anvender faciliteterne uden at være medlem.

16. I årene 1990-1995 sluttede Kennemer opgørelsen over aktiver og passiver med en positiv saldo, som blev henlagt til reservefonde. En af disse var øremærket til dækning af løbende udgifter.

17. Da Kennemer var af den opfattelse, at de tjenesteydelser, der var udført for personer, som ikke var medlemmer, var fritaget for moms, betalte foreningen ingen moms af de pågældende tjenesteydelser. Imidlertid var skattemyndighederne af den opfattelse, at de i nederlandsk ret fastsatte fritagelser ikke fandt anvendelse, fordi Kennemer arbejdede med gevinst for øje, og traf derfor beslutning om efterbetaling af moms for skatteåret 1994. Kennemer anfægtede denne beslutning ved Gerechtshof te Amsterdam (regional appelret i Amsterdam), som stadfæstede denne. Gerechtshof fandt, at der var grundlag for at antage, at Kennemer systematisk tilstræbte at opnå driftsoverskud. Efter rettens opfattelse kunne det ikke på grundlag af den omstændighed, at Kennemer investerede disse overskud i de faciliteter, foreningen stillede til rådighed, konkluderes, at den ikke arbejdede med gevinst for øje; en sådan konklusion ville kun være berettiget, hvis der var tale om enkeltstående, ikke-systematisk tilstræbte driftsoverskud, som blev anvendt på denne måde.

18. Kennemer iværksatte kassationsanke af denne afgørelse ved Hoge Raad, som besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

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

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

19. Der er indgivet skriftlige indlæg af den finske og den nederlandske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen. Den finske regerings indlæg vedrører dog alene det

tredje spørgsmål, og kun Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet.

Stillingtagen

Det første spørgsmål

20. Med det første spørgsmål ønskes det nærmere bestemt oplyst, om der ved afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver, eller kun til de aktiviteter, som kan fritages.

21. Den nederlandske regering er enig i det forslag til afgørelse, som generaladvokat Van den Berge har fremsat for Hoge Raad i sagen, og som tilsyneladende er i overensstemmelse med den linje, de nederlandske retter hidtil har fulgt; den nederlandske regering har således anført, at der ved afgørelsen af spørgsmålet kun skal tages hensyn til de tjenesteydelser, som skal fritages, eftersom det er disse tjenesteydelser, bestemmelsen omhandler.

22. Jeg deler ikke denne opfattelse. Som anført af Kommissionen vedrører udtrykket »ikke arbejder med gevinst for øje« i alle sprogversioner af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), »organer«, og hvis dette ikke svarede til hensigten, ville lovgiver utvivlsomt have valgt en anden formulering.

23. Desuden indeholder bestemmelsen som anført af Det Forenede Kongeriges regering tre forskellige kumulative betingelser vedrørende henholdsvis organets karakter (det skal arbejde uden gevinst for øje), tjenesteydelsernes karakter (de skal være nært tilknyttet udøvelsen af sport) og brugernes identitet (personer, der deltager i sport). Hvis fritagelsen kun skulle gælde for tjenesteydelser, der udføres uden gevinst for øje, ville kommercielle sportsvirksomheder kunne kræve momsfrigtagelse for visse af deres tjenesteydelser. Dette ville ikke være i overensstemmelse med bestemmelsens klare ordlyd og ville uundgåeligt føre til konkurrencefordrejning på grund af de muligheder, det ville give for på udspekuleret vis at opnå krydssubsidiering.

24. Som anført af den nederlandske regering, kan visse tjenesteydelser, som udføres med fortjeneste af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, ganske vist være konkurrerende i forhold til tjenesteydelser, som udføres af kommercielt drevne virksomheder, og der kan derfor opstå et misforhold, hvis en og samme tjenesteydelse i visse tilfælde er afgiftspligtig og i andre ikke. Imidlertid er det muligt at modvirke fordrejning af konkurrencen mellem kommercielle virksomheder og organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, ved hjælp af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), fjerde led (citeret ovenfor), eller artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), andet led (som forbyder fritagelse for tjenesteydelser, som hovedsageligt tager sigte på at give det pågældende organ indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms).

25. Jeg mener derfor, at første del af Hoge Raads første spørgsmål skal besvares med, at der ved afgørelsen af, om at organ »ikke arbejder med gevinst for øje« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal tages hensyn til samtlige de aktiviteter, som organet udøver. Det er ufornuddent at besvare anden del af dette spørgsmål.

26. Dette lader naturligvis spørgsmålet om, hvad der egentlig forstås ved udtrykket »ikke arbejder med gevinst for øje«, ubesvaret. Det Forenede Kongerige har foreslået at besvare dette spørgsmål sammen med det første spørgsmål, men jeg foretrækker at behandle det i forbindelse med min stillingtagen til det tredje spørgsmål.

Det andet spørgsmål

27. Med dette spørgsmål ønskes det nærmere bestemt oplyst, om de årlige bidrag, som medlemmerne af en golfklub betaler til denne, udgør en modydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 2 for de tjenesteydelser, klubben leverer til sine medlemmer, eller om disse bidrag, hvis de ikke udgør en modydelse, skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om klubben arbejder med gevinst for øje.

28. Spørgsmålet er rejst i lyset af Domstolens praksis, således som den fremgår af navnlig dommen i sagen *Apple and Pear Development Council*, hvori Domstolen fastslog, at begrebet levering af tjenesteydelser mod vederlag (som således er afgiftspligtige leveringer) forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi. En sådan sammenhæng eksisterede ikke i den pågældende sag, hvor der var tale om et lovreguleret organ, som varetog hele erhvervets interesser, og som finansierede sin virksomhed ved en obligatorisk afgift.

29. Jeg skal dog gøre opmærksom på, at besvarelsen af dette spørgsmål nok vil være uden større betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, medmindre det - i modsætning til, hvad jeg mener - fastslås, at den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), fastsatte betingelse om, at det pågældende organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, skal vurderes særskilt for hver af organets aktiviteter.

30. Under alle omstændigheder mener jeg, at der normalt består en direkte sammenhæng mellem årlige medlemsbidrag og de tjenesteydelser, som leveres medlemmerne.

31. Den nederlandske regering har anført, at der ikke foreligger en sammenhæng mellem bidraget og medlemmernes brug af faciliteterne - bidraget skal betales, uanset om klubben bruges hver dag eller slet ikke i løbet af året - og der er derfor ikke tale om en afgiftspligtig tjenesteydelse. Denne opfattelse finder jeg imidlertid ikke korrekt. Som både Det Forenede Kongerige og Kommissionen har påpeget, er den tjenesteydelse, som bidraget giver adgang til, ikke selve brugen, men muligheden for brug af faciliteterne.

32. Den omstændighed, at der er tale om en mere direkte sammenhæng i forbindelse med dagbidrag, ændrer ikke ved, at der i forbindelse med årlige medlemsbidrag består en direkte sammenhæng. Klubben har til formål at stille visse faciliteter til rådighed, hvilket den gør mod betaling af enten dagbidrag (fra ikke-medlemmer) eller en kombination af årlige bidrag og optagelsesgebyr (fra medlemmer). Der kan være tale om forskellige tjenesteydelser i de to tilfælde, men i begge tilfælde er der en direkte sammenhæng mellem disse og betalingerne. Den omstændighed, at der i det ene tilfælde betales for faktisk brug og i det andet for retten hertil, ændrer ikke dette.

33. Denne opfattelse forudsætter, at det årlige medlemsbidrag i det mindste delvis betales som modydelse for muligheden for at bruge sportsfaciliteterne. Man kan forestille sig, at en golfklub måske tilbyder et medlemskab, som kun giver adgang til andre faciliteter end sportsfaciliteterne. Her ville der være en direkte sammenhæng med den ydelse, der består i, at klubben stiller disse faciliteter til rådighed. Som allerede anført, vil en sådan sondring nok ikke være særlig relevant i denne sag, hvis spørgsmålet, om et organ arbejder uden gevinst for øje, skal afgøres under hensyntagen til samtlige dets aktiviteter.

34. På den anden side ville den fortolkning, som den nederlandske regering har foreslået, have som konsekvens, at næsten alle tjenesteydere ville kunne undgå at betale moms ved en velplanlagt anvendelse af faste priser, med potentielt vidtrækkende konsekvenser for momssystemet.

35. Jeg mener derfor, at Hoge Raads andet spørgsmål skal besvares med, at de årlige bidrag, som betales af medlemmerne af en golfklub, udgør en modydelse i den forstand, hvori udtrykket er

anvendt i sjette direktivs artikel 2, for tjenesteydelser, som klubben leverer. Det er uforholdende at besvare den resterende del af spørgsmålet.

Det tredje spørgsmål

36. Dette spørgsmål er tilsyneladende det centrale i sagen. Hvis et organ skal kunne anses for ikke at arbejde med gevinst for øje som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), hvor stort et overskud kan det da tillade sig alligevel at opnå, og hvilken betydning har herved artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led (jf. punkt 5 og 8 ovenfor)? Jeg finder det mest hensigtsmæssigt først at undersøge forholdet mellem de to bestemmelser.

- Forholdet mellem artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led

37. Jeg er af den opfattelse, at de to bestemmelser som udgangspunkt skal fortolkes og anvendes separat, selv om de indholdsmæssigt unægteligt overlapper hinanden.

38. For det første er sjette direktivs artikel 13, punkt A, fuldstændig klart opbygget, selv om bestemmelsen nok ikke kan bruges som et eksempel på forbilledligt lovgivningsarbejde. I artikel 13, punkt A, stk. 1, opregnes i litra a) til q) 16 former for tjenesteydelser, som er fritaget. Inden for denne opregning tilhører litra b), g), h), i), l), m) og n) samme gruppe, for så vidt som der for disse kan fastsættes de supplerende betingelser, som er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) og b). I litra a) opstilles fire fakultative betingelser, som medlemsstaterne kan kræve opfyldt som betingelse for indrømmelse af fritagelse for virksomhed, som hører under denne gruppe, og i litra b) opstilles en bindende begrænsning vedrørende disse fritagelser [endelig er der i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra o), opstillet en yderligere begrænsning, som igen er undergivet visse betingelser].

39. Denne opbygning taler imod at anvende ordlyden af en af de fakultative betingelser i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), til at definere en bindende fritagelse i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) eller n). At gøre dette ville indebære at fornægte betingelsens fakultative karakter.

40. For det andet mener jeg ikke, at der ved fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal tages hensyn til Kommissionens oprindelige forslag til sjette direktiv, hvori begrebet »foretagende uden økonomisk sigte« blev defineret på en måde, som forvarslede formuleringen af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, netop fordi denne definition ikke blev opretholdt i direktivet.

41. Dermed ikke sagt, at den ene bestemmelse ikke kan klargøre fortolkningen af den anden.

42. På den ene side må artiklens bestemmelser ikke være modstridende eller uforenelige med hinanden, hvis denne skal kunne fortolkes på en sammenhængende måde. Derfor kan man - i hvert fald umiddelbart - antage, at det hvad angår begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), er muligt at kræve, at de pågældende organer ikke har til formål systematisk at søge vinding, og at et eventuelt overskud ikke uddeles, men anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne, som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led. Disse betingelser må i hvert fald sammen medføre en vis indskrænkning af dette begreb.

43. På den anden side kan det ikke lægges til grund, at hver del af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, skal indebære en betydelig begrænsning hvad angår hver type organ, som opfylder betingelserne for meddelelse af en af de omhandlede fritagelser. Fællesskabslovgiver har tilsyneladende for nemheds skyld fastsat en række betingelser, der kan anvendes på en gruppe af fritagelser, i stedet for at fastsatte særlige betingelser enkeltvis og for hver fritagelse. Man må derfor formode, at visse led eller dele af led er vigtigere i relation til nogle fritagelser end andre.

Det er derfor også muligt, at der foreligger en vis overlapning mellem en af betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), og den fritagelse, hvorpå den finder anvendelse.

- Begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m)

44. Kommissionen har anført, at begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, allerede findes i flere medlemsstaters lovgivning. For så vidt angår sjette direktiv er det imidlertid nødvendigt at underlægge begrebet en selvstændig og ensartet fællesskabsdefinition, som ikke nødvendigvis svarer til medlemsstaternes definitioner i alle detaljer.

45. For det første kan jeg tilslutte mig den opfattelse, som den finske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen tilsyneladende deler, nemlig at det at arbejde med gevinst for øje i denne sammenhæng snarere henviser til berigelsen af fysiske og juridiske personer - særlig dem, som har en økonomisk interesse i det pågældende organ - end til spørgsmålet, om organet i et bestemt tidsrum har større indtægter end udgifter. Begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, er grundlæggende forskelligt fra begrebet »kommerciel virksomhed, som drives med henblik på at opnå vinding for dem, som kontrollerer og/eller har økonomiske interesser i denne«.

46. For det andet er det vigtigste ifølge de fleste sprogversioner det pågældende organs formål snarere end dets resultater - den omstændighed, at et organ i en bestemt periode ikke opnår gevinst, er ikke i sig selv nok til, at det kan karakteriseres som et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. Desuden tyder den omstændighed, at udtrykket »ikke arbejder med gevinst for øje« henføres til begrebet »organ«, på, at det pågældende formål er det, som er naturligt forbundet med organet, og ikke det, som det eventuelt forfølger på et givet tidspunkt.

47. Ved bedømmelsen af dette formål er det således nødvendigt, men ikke tilstrækkeligt at se på organets udtrykkelige formål ifølge dets vedtægter. Det må imidlertid også undersøges, om det ud fra den måde, hvorpå organet i praksis fungerer, kan udledes, at det har til formål at opnå og uddele overskud. I denne forbindelse er det ikke nok blot at undersøge, om det pågældende organ har uddelt overskud i form af f.eks. et direkte afkast på den investering, som bidragene til organets aktiver udgør. En sådan uddeling kan også - i hvert fald under visse omstændigheder - tage form af usædvanligt høje lønninger til de ansatte, indløselige rettigheder til aktiver, som stiger i værdi, tildeling af leveringskontrakter til medlemmer, uanset om priserne er højere end markedspriserne eller ej, eller afholdelse af »sportskonkurrencer«, hvor alle medlemmerne vinder en gevinst. Der kan uden tvivl forestilles flere andre former for skjult uddeling af overskud.

48. På den anden side ville det, som også den finske regering og Det Forenede Kongeriges regering har anført, ikke være rimeligt at anse et organ for at arbejde med gevinst for øje, blot fordi det har tilstræbt at skabe overskud i form af flere faste indtægter end udgifter med henblik på at budgettere med ikke-faste, men forudseelige udgifter. En golfklub kan f.eks. efter en årrække have brug for at få nyt tag på klubhuset eller udvide banen. Hvis en sådan klub nægtes anerkendt som et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, blot fordi den har oparbejdet et overskud til dækning af de pågældende udgifter, vil man herved afskrække den fra at drive sin virksomhed på en økonomisk måde og med forsigtighed og forudseenhed, og samtidig ikke have taget hensyn til det forhold, at ingen opnår nogen materiel fordel som følge af overskuddet. Derudover ville det indebære, at organisationer kunne opnå eller miste retten til fritagelse, alt efter hvor de befandt sig i budgetteringsprocessen, selv om deres grundlæggende karakter og formål ville være uændret. Dette kan efter min opfattelse ikke have været lovgivers hensigt i forbindelse ved indførelsen af begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«.

49. Bedømmelsen skal naturligvis i de enkelte tilfælde foretages af den nationale ret, som er i stand til at undersøge det pågældende organs forhold nærmere. I denne sag vil Domstolen kun kunne give generelle retningslinjer, eftersom det ikke fremgår af sagen, nøjagtig hvordan det overskud, Kennemer henlagde til reservefonde, blev brugt eller skulle bruges.

50. Den relevante del af Hoge Raads spørgsmål kan imidlertid besvares med, at et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), er et organ, som ikke har til formål at berige fysiske eller juridiske personer, og som ikke faktisk drives for at opnå eller søge at opnå en sådan berigelse. Den omstændighed, at et organ systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser, der består i at give lejlighed til at udøve en sport, er imidlertid ikke til hinder for, at det kan karakteriseres som et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje.

51. Ved besvarelsen af netop dette spørgsmål skal der som anført ikke tages hensyn til ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led. Imidlertid har det tilsyneladende været den nederlandske lovgivers hensigt, at betingelserne i dette led også skulle gælde for fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). Hvis dette er tilfældet, må disse betingelser undersøges med henblik på at give den nationale ret et mere fuldstændigt svar.

- Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led

52. Denne bestemmelse opstiller tre betingelser: i) De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, ii) et eventuelt overskud må aldrig uddeles, og iii) et sådant overskud skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne. Efter min mening fremgår det klart af bestemmelsens ordlyd, at betingelserne er kumulative og ikke alternative.

53. Betingelserne skal desuden fortolkes således, at de er sammenhængende både indbyrdes og i forhold til de fritagelser, på hvilke de kan finde anvendelse. Samlet set skal de derfor gøre det muligt for visse organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), at være omfattet af fritagelsen, mens de skal udelukke andre herfra. Det skal med andre ord være muligt for nogle af disse organer, men ikke for alle, at opfylde betingelserne .

54. Det følger naturligt af min definition af begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, at den anden betingelse i første led - nemlig at overskud ikke må uddeles - vil være opfyldt. Desuden skal ordet »gevinst« her forstås som »flere indtægter end udgifter« og ikke som »berigelse af fysiske eller juridiske personer« (dvs. gevinst, som i sagens natur uddeles), fordi betingelsen ellers ville »køre i ring« og ikke give mening .

55. Følgelig skal ordet tillægges samme betydning i forbindelse med den tredje betingelse - nemlig at overskud skal anvendes til opretholdelse af ydelserne - som ofte, men ikke nødvendigvis altid vil være opfyldt. Et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan skabe overskud, som det anvender til andre formål end opretholdelse eller forbedring af ydelserne, og samtidig alligevel sikre, at tredjeparter ikke herved beriges.

56. Jeg skal her bemærke, at jeg ikke er enig med Hoge Raad, når denne i spørgsmålet antyder, at den anden og den tredje betingelse kan fortolkes således, at de vedrører overskud, som alligevel »systematisk« opstår. Ordet »systematisk« indebærer i denne kontekst, at der foreligger et system, og følgelig - hvad menneskelige aktiviteter angår - en plan eller et projekt. Efter min opfattelse opstår overskud ikke systematisk, hvis dette ikke systematisk tilstræbes. Dette indebærer imidlertid ikke, at ordene »men kun enkeltstående« nødvendigvis skal indfortolkes i bestemmelsen. Der henvises ganske enkelt til et overskud, uanset art eller oprindelse, som skal bruges på den angivne måde.

57. Herefter er spørgsmålet, om den første af de tre betingelser i dette led - nemlig at de pågældende organer ikke må have til formål systematisk at søge vinding - udgør en indskrænkning af begrebet »organ, som ikke arbejder med gevinst for øje«, i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), eller om den slet og ret er sammenfaldende med denne betingelse, og - hvis det første er tilfældet - på hvilken måde betingelsen da indskrænker dette begreb.

58. Den omstændighed, at de to bestemmelser i alle sprogversioner er affattet forskelligt, kan tyde på, at hensigten er, at de skal have forskellig betydning. Denne opfattelse finder støtte i det forhold, at medlemsstaterne i modsat fald vil have mindre spillerum til anvende bestemmelsen til at pålægge organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, yderligere betingelser. Medlemsstaterne ville kun have beføjelse til at kræve, at de pågældende organer anvendte et eventuelt overskud til fremme af deres tjenesteydelser.

59. På den anden side gælder den argumentation, jeg har fremført i punkt 48 ovenfor, lige så vel hvad angår artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, som hvad angår artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). Det ville være fuldstændig vilkårligt, hvis man gav momsfrigtagelse til et organ, når det helt efter reglerne budgetterer med faste udgifter, men ikke når det akkumulerer et foreløbigt overskud med henblik på at anvende det til ikke-faste, men forudseelige udgifter.

60. I overensstemmelse med denne argumentation mener jeg, at den første del af den fakultative betingelse i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, nemlig at de pågældende organer ikke må »have til formål systematisk at søge vinding«, henviser til det at søge vinding med henblik på uddeling, og således i det væsentlige er sammenfaldende med den betingelse, som er indeholdt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), om, at organet ikke arbejder med gevinst for øje, mens anden og tredje del af betingelsen henholdsvis omhandler, hvorledes et eventuelt overskud i form af flere indtægter end udgifter ikke må anvendes, og hvorledes det skal anvendes.

61. Denne fortolkning indebærer ikke, at betingelsen mister ethvert indhold. Overlapningen med den i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), fastsatte betingelse om, at organet ikke arbejder med gevinst for øje, findes ikke nødvendigvis i forbindelse med de organer, som er omhandlet i de øvrige berørte litraer, som f.eks. hospitaler og lignende anerkendte institutioner, almennyttige foretagender, uddannelsesinstitutioner og kulturelle organer, der er anerkendt som sådanne af den pågældende medlemsstat. Især kan uddannelsesinstitutioner og centre for lægebehandling meget vel som et af deres formål have at skabe og uddele overskud, samtidig med at de opfylder alle de andre betingelser i de relevante litraer. Desuden vil et krav om, at overskud skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne, væsentligt indskrænke anvendelsesmulighederne for de pågældende beløb. Det kan f.eks. kræves af en golfklub, at den anvender hele sin indtægt på sine egne tjenesteydelser i stedet for f.eks. at give penge til en ekstern fond til forbedring af kvaliteten af golfjournalistikken.

Yderligere bemærkninger

62. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagen vedrører en tvist om, hvorvidt Kennemer er momspligtig af tjenesteydelser, der udføres over for ikke-medlemmer, og at dette spørgsmål i det væsentlige er blevet behandlet på grundlag af sondringen mellem, om klubben arbejder med

gevinst for øje eller ej. Det er på dette grundlag, Hoge Raad har forelagt tre spørgsmål, det er på dette grundlag, jeg har behandlet dem, og det er på dette grundlag, Domstolen bør besvare dem.

63. Som jeg imidlertid har påpeget ovenfor i punkt 13 og 14, synes artikel 11, stk. 1, litra e), i den nederlandske lov om omsætningsafgift fra 1968, som tilsyneladende er den bestemmelse, hvorved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i det væsentlige gennemføres i national ret, at begrænse fritagelsen til kun at omfatte tjenesteydelser, som organer, hvis formål er udøvelse eller fremme af sport, udfører for deres medlemmer. Hvis denne begrænsning var forenelig med sjette direktiv, ville det på baggrund af de særlige omstændigheder i hovedsagen måske ikke være nødvendigt at sige mere herom.

64. Det kan tænkes, at begrænsningen er forenelig med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), der - som bekendt - gør det muligt for medlemsstaterne at fritage »visse« former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport. Bestemmelsens ordlyd kan tilsyneladende gøre det muligt at begrænse fritagelsen til kun at omfatte tjenesteydelser, som sportsklubber udfører for deres medlemmer. Kommissionen anfører i sin første beretning om det sjette direktiv, at der ikke er tvivl om, at Rådet var af den opfattelse, at medlemsstaterne kun i begrænset omfang skulle indrømme fritagelser, idet der ellers ikke ville have været grund til at anvende adjektivet »visse«. I forslaget til afgørelse i sagen Kommissionen mod Spanien gav generaladvokat La Pergola imidlertid udtryk for den opfattelse, at valget af ordet »visse« var »uheldigt« og alene betød, at fritagelsen var begrænset til kun at omfatte de tjenesteydelser, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Da spørgsmålet i øvrigt ikke er blevet rejst for Domstolen eller behandlet i denne sag, skal jeg afholde mig fra at tage endelig stilling til det her.

65. En anden problemstilling, som ikke indgår i Hoge Raads spørgsmål, og som ikke er behandlet i indlæggene til Domstolen, er, om den nederlandske lov om omsætningsafgift er forenelig med sjette direktiv, for så vidt som den lader tjenesteydelser, der udføres af organer, som beskæftiger sig med at give lejlighed til sportsudøvelse, være omfattet af fritagelsen for tjenesteydelser »af social og kulturel art« (jf. punkt 11, 12 og 14) såvel som af den særskilte fritagelse vedrørende sport. Herved blandes to særskilte undtagelser tilsyneladende sammen. Domstolen råder imidlertid ikke over tilstrækkelig information om, hvordan nederlandsk lovgivning fungerer, til at tage endelig stilling til dette spørgsmål.

Forslag til afgørelse

66. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen, at de spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad, besvares således:

»1) Ved afgørelsen af, om et organ ikke arbejder med gevinst for øje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal der tages hensyn til samtlige de aktiviteter, det udøver.

2) De årlige bidrag, som medlemmerne af en golfklub betaler til denne, udgør en modydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 2 for de tjenesteydelser, klubben leverer sine medlemmer.

3) Et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), er et organ, som ikke har til formål at berige fysiske eller juridiske personer, og som ikke faktisk drives for at opnå eller søge at opnå en sådan berigelse. Den omstændighed, at et organ systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser, der består i at give lejlighed til at udøve en sport, er imidlertid ikke til hinder for, at det kan karakteriseres som et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. Den første del af den fakultative betingelse i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), første led, nemlig at de pågældende organer ikke må »have til formål systematisk at søge vinding«, skal fortolkes på samme måde.«