

62000C0174

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 13 december 2001. - Kennemer Golf & Country Club mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad der Nederlanden - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 A.1 m - Undantagna transaktioner - Tjänster som är kopplade till idrottslig träning - Organisationer utan vinstsyfte. - Mål C-174/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-03293

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet skall vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott undantas från mervärdesskatt. Medlemsstater får ställa som villkor härför att organisationen i fråga inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst, och att vinster som ändå uppstår inte får delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

2. I förevarande begäran om förhandsavgörande har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) bett om klargörande beträffande en rad tolkningsfrågor i detta avseende. Hoge Raad har i huvudsak ställt frågan om vilka aspekter av en organisations verksamhet som skall beaktas för att fastställa huruvida organisationen har vinstsyfte eller inte, huruvida det i mervärdesskatte-hänseende föreligger ett samband mellan de årliga medlemsavgifter som en golfklubb uttar och de tjänster som tillhandahålls medlemmarna och huruvida strävan att systematiskt uppnå vinst för att tillhandahålla idrottsrelaterade tjänster är förenlig med ställningen som icke-vinstdrivande.

Sjätte direktivet

3. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 avses med skattskyldig person varje person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet oberoende av syfte eller resultat. I artikel 4.2 stadgas att ekonomisk verksamhet omfattar "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster" samt "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". Vissa transaktioner skall eller kan emellertid undantas från mervärdesskatt i enlighet med vad som stadgas i direktivet.

4. Artikel 13 A har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", och i punkt 1 räknas en rad verksamheter upp som medlemsstaterna skall undanta från skatteplikt och "fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk".

5. Bland dessa verksamheter förekommer under m "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning". Det är detta undantag som är av särskild relevans i tvisten i förevarande mål. Det kan noteras att i de flesta språkversionerna hänvisar konceptet organisation utan vinstsyfte uttryckligen till en organisation som inte strävar efter att uppnå vinst.

6. Det finns totalt 16 sådana undantag men det är inte nödvändigt att räkna upp dem alla. Det är tillräckligt att tillägga att enligt artikel 13 A.1 n undantas från skatteplikt "[v]issa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligt rättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga".

7. I artikel 13 A.2 föreskrivs en rad begränsningar, somliga frivilliga andra obligatoriska, som skall uppställas beträffande vissa undantag, bland annat dem som föreskrivs i artikel 13 A.1 m och n. I artikel 13 A.2 a räknas fyra frivilliga villkor upp som medlemsstater kan ställa i varje enskilt fall för att bevilja sådana undantag till ett icke offentligt rättsligt organ.

8. Det villkor som anges i första strecksatsen, och som är av särskilt intresse här, är att organen i fråga "inte ... systematiskt [får] 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".

9. Det är återigen inte nödvändigt att räkna upp övriga villkor men det kan noteras att villkoret i fjärde strecksatsen är att "[u]ndantagen ... inte [får] riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge".

Den nederländska lagstiftningen

10. Enligt begäran om förhandsavgörande har artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet införlivats med nederländsk rätt genom Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt), jämte Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (1968 års tillämpningsföreskrifter avseende omsättningsskatt) samt bilaga B härtill.

11. Artikel 11 första stycket i 1968 års lag föreskriver följande:

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

...

f) varor och tjänster av social eller kulturell natur, enligt närmare angivelse i förvaltningsföreskrift, under förutsättning att företaget i fråga saknar vinstsyfte och att undantaget inte är ägnat att allvarligt snedvrider konkurrensen på området i förhållande till företag som bedriver verksamhet i vinstsyfte."

12. "Varor och tjänster av social eller kulturell natur" definieras i det första stycket i artikel 7 i tillämpningsföreskrifterna jämte bilaga B härtill. I denna bilaga, under b, post 21, behandlas tillhandahållanden som görs av sådana organ vars verksamhet består i att tillhandahålla möjlighet att utöva idrott, under förutsättning att de inte syftar till att uppnå vinst, och att undantaget endast gäller tillhandahållandet av dessa tjänster.

13. I ett till synes särskilt undantag föreskrivs i artikel 11 första stycket e, i 1968 års lag, att tjänster som tillhandahålls medlemmar av en organisation som har utövande och främjande av idrott som föremål för sin verksamhet är undantagna från omsättningsskatt. I enlighet med artikel 11 andra stycket i 1968 års lag är dessa tjänster undantagna från skatt endast om de tillhandahålls utan vinstsyfte. Även driftöverskott likställs med vinst såvida detta inte, i stället för att användas, avsätts för nämnda tjänster.

14. Undantaget för kulturella tjänster i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet synes införlivat genom artikel 11 första stycket f i 1968 års lag, under förutsättning att villkoren om att vinstsyfte saknas och att konkurrenssnedvridningar inte skapas, som föreskrivs i förts och fjärde strecksatserna i artikel 13 A.2 a, är uppfyllda. I tillämpningsföreskrifterna utsträcks detta undantag till att gälla organ som tillhandahåller möjligheten att utöva idrott, vilket i annat fall skulle kunna ha fallit under undantaget för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning i artikel 13 A.1 m i direktivet. Artikel 11 första stycket e samt artikel 2 i 1968 års lag synes emellertid införliva "idrottsundantaget", åter under förutsättning att villkoret om att vinstsyfte saknas är uppfyllt, men med förbehållet att driftöverskott skall anses som vinst såvida det inte avsätts för de sporttjänster som tillhandahålls och med den ytterligare begränsningen att enbart tjänster som tillhandahållits medlemmar i de berörda organisationerna skall undantas från skatteplikt.

Förfarandet

15. Enligt begäran om förhandsavgörande är Kennemer Golf & Country Club (Kennemer) en förening med utövande och främjande av idrott och spel, särskilt golf, som verksamhetsföremål. Föreningen äger en golfbana och en klubblokal i Zandvoort, nära Amsterdam. Medlemmarna i föreningen betalar en årlig avgift samt inträdesavgift för att använda banan och är även skyldiga att delta i ett räntefritt obligationslån. Kennemer har andra intäkter från närbesläktade källor såsom uthyrning av några fastigheter, sponsorintäkter, räntor från investeringar, försäljning av bollar och viss uthyrningsverksamhet samt dagliga greenfee-avgifter som erläggs av icke-medlemmar som använder golfbanan.

16. Under varje år mellan 1990 och 1995 gjorde Kennemer ett driftöverskott som överfördes till dess reservfonder. Särskilt en av dessa fonder var öronmärkt för andra kostnader än återkommande årliga kostnader.

17. I tron att dess tjänster var skattebefriade erlade inte Kennemer någon mervärdesskatt för dem. Skatteförvaltningen ansåg emellertid att undantagen enligt nederländsk rätt inte var tillämpliga, eftersom Kennemer driver sin verksamhet i vinstsyfte, och gjorde en tilläggstaxering för 1994 års taxeringsår. Kennemer överklagade denna taxering men Gerechtshof te Amsterdam (regional appellationsdomstol i Amsterdam) fastställde taxeringen. Gerechtshof fastställde att det fanns rimliga skäl att anta att klaganden systematiskt strävar efter att uppnå överskott i verksamheten. Den omständigheten att Kennemer avsatt detta överskott för de möjligheter att spela golf som man tillhandahåller var inte tillräckligt för att dra slutsatsen att Kennemer inte strävar efter att uppnå vinst. Det vore möjligt endast om det förelåg en tillfällig och inte systematisk avsikt att uppnå ett driftöverskott att användas på detta sätt.

18. Kennemer överklagade till Hoge Raad som har vilandeförklarat målet och begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

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

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

2) a) Föreligger det ett direkt samband - i bland annat den mening som avses i dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443) - vad gäller avgifter till en förening som enligt sitt verksamhetsföremål ger sina medlemmar möjlighet att utöva idrott i en förening, och om denna fråga besvaras nekande, skall föreningen anses som en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet endast i den mån den även tillhandahåller tjänster för vilka direkt ersättning erhålles?

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

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

19. Den finska, den nederländska och den brittiska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen. Yttrandet från den finska regeringen är emellertid begränsat till den tredje frågan. Endast den brittiska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligt vid förhandlingen.

Bedömning

Den första frågan

20. Den första frågan avser i huvudsak huruvida, vad gäller artikel 13 A.1 m, ställningen som icke-vinstgivande skall fastställas genom hänvisning till organisationens samtliga verksamhetsgrenar eller enbart till dem som kan omfattas av undantaget.

21. Den nederländska regeringen, som instämmer med det förslag till avgörande som generaladvokaten Van den Berge lämnat till Hoge Raad i förevarande mål och som verkar ligga i linje med den inställning som de nederländska domstolarna hittills intagit, har anförat att frågan skall avgöras enbart utifrån de tjänster som skall skattebefrias, eftersom det är dem som bestämmelsen avser.

22. Jag delar inte denna inställning. Såsom kommissionen påpekat sammanhänger uttrycket "utan vinstsyfte" i alla språkversionerna med "organisation" och lagstiftaren skulle säkerligen ha valt en annan ordalydelse om den hade haft en annan avsikt.

23. Som den brittiska regeringen har påpekat innehåller bestämmelsen dessutom tre olika kumulativa villkor som avser organisationens art (utan vinstsyfte), typen av tjänster (nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning) och mottagarnas identitet (personer som utövar idrott). Om

undantaget endast vore tillämpligt på tjänster utan vinstsyfte, skulle kommersiella sportföretag ansöka om undantag för vissa tjänster som de tillhandahåller. Denna situation överensstämmer inte med bestämmelsens tydliga ordalydelse och skulle oundgängligen, mot bakgrund av de möjligheter till smarta korsvisa subventioner som skulle uppstå, leda till en snedvridning av konkurrensen.

24. Det är riktigt som den nederländska regeringen anför att vissa tjänster som tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte kan konkurrera med tjänster som tillhandahålls av kommersiellt drivna organisationer. En avvikelse skulle kunna uppstå om samma tjänster därför var skattepliktiga i vissa fall men inte i andra. Snedvridning av konkurrensen mellan kommersiella organisationer och organisationer utan vinstsyfte kan emellertid förhindras med stöd av den fjärde strecksatsen i artikel 13 A.2 a (nämnd ovan) eller den andra strecksatsen i artikel 13 A.2 b (som utesluter undantag för tillhandahållande av varor och tjänster vars grundläggande syfte är att erhålla intäkter genom transaktioner som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt).

25. Enligt min mening måste svaret på den första delen av Hoge Raads första fråga därför vara att för att fastställa huruvida en organisation har vinstsyfte enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet måste samtliga dess aktiviteter beaktas. Den andra delen av den frågan behöver inte besvaras.

26. Detta lämnar självklart frågan om vad som avses med "utan vinstsyfte" öppen. Trots att Förenade kungariket har föreslagit ett svar mot bakgrund av den första frågan föredrar jag att behandla den frågan när jag prövar den tredje frågan.

Den andra frågan

27. Denna fråga rör huvudsakligen huruvida en årlig medlemsavgift som erläggs till en golfklubb utgör "vederlag" i den mening som följer av artikel 2 i sjätte direktivet för de tjänster som golfklubben tillhandahåller sina medlemmar, eller om dessa avgifter, för det fall de inte skulle anses utgöra vederlag, skall beaktas för att fastställa huruvida klubben strävar efter att uppnå vinst.

28. Det har framkommit i rättspraxis, särskilt i domen i målet Apple and Pear Development Council, där domstolen fastställde att tillhandahållande av tjänster mot vederlag (det vill säga ett skattepliktigt tillhandahållande) förutsätter att det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget. Något sådant samband förelåg inte beträffande ett offentligrättsligt organ som främjar en hel industris intressen och som finansieras av en obligatorisk avgift.

29. Jag vill dock påpeka att svaret på denna fråga kan vara av underordnad betydelse för utgången av tvisten vid den nationella domstolen såvida det inte fastställs, vilket strider mot min åsikt, att villkoret "utan vinstsyfte" i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall bedömmas separat för var och en av en organisations aktiviteter.

30. Detta må så vara, jag anser emellertid att ett direkt samband normalt föreligger mellan en årlig medlemsavgift och de tjänster som tillhandahålls medlemmarna.

31. Den nederländska regeringen anser att det inte finns något samband mellan avgiften och medlemmarnas användning av golfbanan - skyldigheten att erlägga avgiften består oavsett om medlemmen använder klubben varje dag eller inte alls under året - och således ingen tjänst för vilken skattskyldighet föreligger. Detta är emellertid ingen korrekt analys. Såsom såväl Förenade kungariket som kommissionen har påpekat utgör den tjänst som tillhandahålls i utbyte mot avgiften inte användandet i sig, utan möjligheten att använda golfbanan.

32. Den omständigheten att sambandet är mera direkt beträffande dagliga greenfee-avgifter medför inte att det är mindre direkt vad gäller årliga medlemskapsavgifter. Klubben existerar för att

tillhandahålla en golfbana mot antingen en daglig greenfee-avgift (som betalas av icke-medlemmar) eller en kombination av en årlig medlemskaps- och inträdesavgift (som betalas av medlemmar). De vinster som uppstår kan skilja sig åt i de två fallen, men de har ett direkt samband med erläggandet i båda fallen. Den omständigheten att betalning i det ena fallet sker för faktisk användning och i det andra för möjligheten att använda golfbanan ändrar inte detta förhållande.

33. Det ovannämnda synsättet förutsätter att den årliga medlemsavgiften åtminstone delvis erläggs som vederlag för möjligheten att använda sportanläggningen. Det är möjligt att föreställa sig att en golfklubb kan ha en typ av medlemskap som ger tillträde till andra anläggningar än sportanläggningar. I sådant fall skulle det direkta sambandet vara tillhandahållandet av dessa faciliteter. Som jag har påpekat kan en sådan åtskillnad emellertid vara av underordnad betydelse i detta sammanhang för fastställandet av huruvida en organisations ideella karaktär skall bedömas mot bakgrund av dess samtliga aktiviteter.

34. Den nederländska regeringens synsätt skulle å andra sidan göra det möjligt för praktiskt taget vem som helst som tillhandahåller tjänster att undgå moms genom ett finurligt användande av avgifter där allt är inkluderat - med potentiellt sett långtgående konsekvenser för mervärdesskattesystemet.

35. Jag anser därför att Hoge Raads andra fråga skall besvaras så, att de medlemsavgifter som erläggs till en golfklubb utgör "vederlag" i den mening som följer av artikel 2 i sjätte direktivet för tjänster som klubben tillhandahåller sina medlemmar. Resterande del av den frågan behöver inte besvaras.

Den tredje frågan

36. Detta utgör en central fråga i målet. Om en organisation skall anses sakna vinstsyfte enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, i vilken utsträckning får den ända uppnå vinst och vilken betydelse har härvid den första strecksatsen i artikel 13 A.2 a (se punkterna 5 och 8 ovan)? Det är till störst ledning att börja med att utreda sambandet mellan dessa båda bestämmelser.

- Förhållandet mellan artikel 13 A.1 m och första strecksatsen i artikel 13 A.2 a

37. Jag anser att de två bestämmelserna i princip skall tolkas och tillämpas separat trots att de otvivelaktigt i viss utsträckning överlappar varandra innehållsmässigt.

38. Även om artikel 13 A i sjätte direktivet för det första inte utgör ett exempel på lagstiftningsperfektionism är dess struktur inte desto mindre otvetydig. I artikel 13 A.1 a-q räknas 16 typer av tillhandahållanden av varor och tjänster upp som skall befrias från mervärdesskatt. I denna förteckning sammanförs punkterna b, g, h, i, l, m och n vad gäller möjligheten att uppställa ytterligare villkor, vilka återfinns i artikel 13 A.2 a och b. Artikel 13 A.2 a innehåller fyra frivilliga villkor som en medlemsstat kan ställa för att bevilja ett undantag för en verksamhet inom gruppen, och i artikel 13 A.2 b föreskrivs en tvingande begränsning för sådana undantag (och i artikel 13 A.1 o föreskrivs ett ytterligare undantag som också är underställt vissa villkor).

39. Den strukturen talar emot att använda ordalydelsen i ett frivilligt villkor i artikel 13 A.2 a för att definiera ett obligatoriskt undantag enligt artikel 13 A.1 b, g, h, i, l, m eller n. Att göra detta vore att förneka villkorets frivilliga natur.

40. Jag anser för det andra inte att det vid tolkningen av artikel 13 A.1 m skall tas hänsyn till kommissionens ursprungliga förslag till ett sjätte direktiv, vari begreppet "organisationer utan vinstsyfte" definierades på ett sätt som förebådade den definition som användes i första strecksatsen i artikel 13 A.2 a, just därför att den definitionen inte ingick i det direktiv som kom att antas.

41. Detta innebär emellertid inte att ledning inte kan hämtas från den ena bestämmelsen vid tolkningen av den andra.

42. Å ena sidan krävs, om bestämmelserna i artikeln skall tolkas sammanhängande, att det inte finns någon motsägelse eller bristande överensstämmelse dem emellan. Vid första påseende kan det därför tänkas att begreppet organisationer utan vinstsyfte i artikel 13 A.1 m skall vara av sådan art att det är möjligt att ställa villkoret att en sådan organisation inte systematiskt får sträva efter att uppnå vinst, och att vinster som ändå uppstår inte får delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls, som föreskrivs i första strecksatsen i artikel 13 A.2 a. Tillsammans bör dessa villkor i princip medföra någon form av begränsning av detta begrepp.

43. Å andra sidan kan det inte förutsättas att varje del av den första strecksatsen i artikel 13 A.2 a skall medföra en betydande begränsning av varje typ av organ som kan komma i fråga för vart och ett av de berörda undantagen. Det har visat sig att gemenskapsrätten, för bekvämlighets skull, har föreskrivit en rad villkor som tillsammans kan tillämpas på en grupp av undantag, i stället för att upprepade gånger föreskriva särskilda villkor för varje undantag. Det kan således förväntas att vissa strecksatser eller delar av strecksatser är av större betydelse vad gäller vissa undantag än vad gäller andra. Det är därför också möjligt att viss överlappning föreligger mellan något av villkoren i artikel 13 A.2 a och ett undantag på vilket detta är tillämpligt.

- Begreppet organisationer utan vinstsyfte i artikel 13 A.1 m

44. Kommissionen har påpekat att begreppet organisationer utan vinstsyfte redan existerar i flera medlemsstater. Vad gäller det sjätte direktivet krävs emellertid en självständig och enhetlig gemenskapsrättslig definition, vilken inte nödvändigtvis motsvarar dessa begrepp i detalj.

45. Jag instämmer för det första i vad den finska och den brittiska regeringen samt kommissionen synes vara eniga om, att begreppet vinstsyfte i detta sammanhang hänvisar till berikande av fysiska eller juridiska personer - särskilt dem som har ett ekonomiskt intresse i organisationen - snarare än huruvida organisationens inkomster överstiger dess kostnader under en viss period. Begreppet organisationer utan vinstsyfte står i bjärt kontrast till ett kommersiellt företag som drivs i syfte att ge vinst åt dem som kontrollerar och/eller har ett ekonomiskt intresse i det.

46. I överensstämmelse med de flesta språkversionerna anser jag för det andra att tyngdpunkten skall läggas på den berörda organisationens syfte snarare än dess resultat - enbart den omständigheten att en organisation inte uppnår någon vinst under en viss period är inte tillräckligt för att anse att den saknar vinstsyfte. Den omständigheten att begreppet "utan vinstsyfte" dessutom används för att kvalificera "organisationer" i sig synes tyda på att syftet i fråga är det som sammanhänger med organisationen snarare än de syften som organisationen vid ett särskilt tillfälle strävar efter.

47. Vid bedömningen av dessa syften är det därför nödvändigt men inte tillräckligt att se på organisationens uttalade målsättning såsom den uttryckts i dess stadgar. Det är emellertid även nödvändigt att pröva huruvida syftet att uppnå och utdela vinst kan härledas från det sätt organisationen fungerar på i praktiken. I detta sammanhang är det inte tillräckligt att enbart söka efter en öppen vinstutdelning i form av låt säga en direkt utdelning på den investering som motsvaras av bidrag som gjorts till organisationens tillgångar. En sådan utdelning kan även,

åtminstone under vissa omständigheter, ta sig uttryck i en ovanligt hög lön för anställda, inlösningsbara rättigheter för tillgångar som ökar i värde, tilldelning av upphandlingskontrakt åt medlemmar, oavsett om det sker till priser som är högre än marknadspriset eller inte, eller arrangerande av "idrottstävlingar" där alla medlemmar vann pris. Ytterligare metoder för dold utdelning kan utan tvivel uppträffa.

48. Å andra sidan vore det, såsom den finska och den brittiska regeringen anför, inte rimligt att anse att en organisation drivs med vinstsyfte enbart därför att den strävade efter att uppnå ett överskott från sina inkomster i förhållande till omkostnaderna för att budgetera för oregelbundna men förutsägbara kostnader. En golfklubb kan till exempel behöva lägga nytt tak på sitt klubbhus efter ett antal år eller utvidga sin golfbana. Att vägra den en ställning som organisation utan vinstsyfte enbart därför att den ackumulerat överskott i detta syfte vore att avskräcka den från att driva sin verksamhet på ett ekonomiskt sätt, med försiktighet och förutseende, och att ignorera det faktum att ingen materiell fördel kommer att tillfalla någon fysisk person som en följd av överskottet. Organisationer skulle dessutom vara skyldiga att förvärva och förlora sin rätt till undantag beroende på var de befann sig i budgetprocessen, även om deras grundläggande natur och syften skulle förbli oförändrade. Det kan enligt min mening inte ha varit lagstiftarens avsikt då den antog kategorin "organisationer utan vinstsyfte".

49. I varje fall är det klart att bedömningen måste göras av den nationella domstolen, vilken har möjlighet att utreda de omständigheter som berör organisationen. I förevarande mål verkar det inte möjligt för denna domstol att ge mer än allmänna rekommendationer, eftersom det av handlingarna inte exakt framgår hur den överskjutande inkomst som Kennemer betalt till sina reservfonder faktiskt användes eller avsåg att användas.

50. Den relevanta delen av Hooge Raads fråga kan inte desto mindre besvaras så att en organisation utan vinstsyfte i den mening som följer av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet är en organisation som inte har till syfte att berika fysiska eller juridiska personer och som faktiskt inte drivs på ett sådant sätt att den strävar efter eller uppnår ett sådant berikande. Det faktum att en organisation systematiskt strävar efter att uppnå vinst som den använder för de tjänster den tillhandahåller i form av möjligheten att utöva idrott utesluter inte att den betraktas som en organisation utan vinstsyfte.

51. Vid besvarandet av denna specifika fråga är det inte lämpligt att, såsom jag påpekat ovan, beakta ordalydelsen i första strecksatsen i artikel 13 A.2 a. Det framgår emellertid att den nederländska lagstiftningen även försökt att tillämpa de villkor som föreskrivs i den strecksatsen beträffande undantaget i artikel 13 A.1 m. I den utsträckning den gjort detta skall dessa villkor prövas för att ge den nationella domstolen ett mera komplett svar.

- Den första strecksatsen i artikel 13 A.2 a

52. I denna bestämmelse föreskrivs tre villkor: i) systematisk strävan att uppnå vinst får inte föreligga, ii) vinster som ändå uppstår får inte delas ut, iii) sådana vinster skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls. För mig framgår det klart av ordalydelsen att dessa villkor är kumulativa och inte alternativa.

53. De skall dessutom tolkas på ett sådant sätt att de både står i överensstämmelse sinsemellan och med ordalydelsen i de undantag som de kan komma att tillämpas på. Tillämpade gemensamt skall de därför ge vissa organisationer utan vinstsyfte i den mening som följer av artikel 13 A.1 m möjlighet att omfattas av undantaget medan andra utesluts. Med andra ord skall det vara möjligt för vissa men inte för alla dessa organisationer att uppfylla villkoren.

54. Det ingår i begreppet organisation utan vinstsyfte, såsom jag definierat det, att det andra villkoret i den första strecksatsen - förbud mot att dela ut vinst - kommer att vara uppfyllt. Ordet "vinst" skall här tolkas som att "intäkterna överstiger utgifterna" snarare än som "berikande av

fysiska och juridiska personer" (det vill säga vinst som till sin natur delas ut), annars skulle villkoret utgöra ett cirkelresonemang och sakna mening.

55. Följaktligen skall det tredje villkoret - användning för bibehållande av de tjänster som tillhandahålls - ges samma tolkning, vilket ofta men inte nödvändigtvis kommer att vara uppfyllt. En organisation utan vinstsyfte får uppnå vinst som den använder i annat syfte än för bibehållande eller förbättring av sina tjänster samtidigt som den säkerställer att inte någon tredje part berikas.

56. Jag vill här påpeka att jag inte instämmer i vad Hoge Raad föreslår i sin fråga att det andra och det tredje villkoret kan tolkas på så sätt att de hänvisar till alla vinster som ändå "systematiskt" uppstår. Begreppet "systematiskt" innebär i detta sammanhang att ett system föreligger och därför, när mänskliga aktiviteter berörs, att en organiserad plan eller utformning föreligger. Enligt mitt synsätt är det inte möjligt att vinst systematiskt uppstår om det inte föreligger en systematisk strävan härefter. Detta innebär emellertid inte att man nödvändigtvis skall tolka in orden "endast tillfälligt" i bestämmelsen heller. Hänvisningen görs endast till ett överskott, av vilken typ eller ursprung som helst, som skall användas på ett speciellt sätt.

57. Vad som återstår att fastställa är huruvida det första av de tre villkoren i strecksatsen - att det inte föreligger någon systematisk strävan efter att uppnå vinst - begränsar eller endast upprepar den princip att vinstsyfte skall saknas som föreskrivs i artikel 13 A.1 m och, om det begränsar denna princip, på vilket sätt det i så fall sker.

58. Den omständigheten att de två bestämmelserna har olika ordalydelse i samtliga språkversioner kan mycket väl vara en antydning om att deras innebörd var avsedd att vara olika. Det synsättet styrks av att alternativet skulle ge medlemsstaterna mindre utrymme att använda strecksatsen för att uppställa några ytterligare villkor på organ utan vinstsyfte. De skulle endast ha rätt att kräva att sådana organ använder vinster för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

59. Å andra sidan är det resonemang jag fört i punkt 48 ovan lika tillämpligt beträffande den första strecksatsen i artikel 13 A.2 a som beträffande artikel 13 A.1 m. Det vore högst godtyckligt att låta en organisation åtnjuta momsbefrielse då den regelbundet budgeterar för regelbundna kostnader, men inte om den ackumulerar tillfälliga överskott i syfte att användas för oregelbundna men förutsägbara omkostnader.

60. I linje med detta resonemang anser jag att den första delen av det frivilliga villkoret i första strecksatsen i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet, nämligen att organen i fråga inte "systematiskt [får] sträva efter att uppnå vinst", hänvisar till att uppnå vinst i syfte att delas ut och därför huvudsakligen upprepar kriteriet "utan vinstsyfte" i artikel 13 A.1 m, medan den andra och den tredje delen i det villkoret hänvisar till förbjuden respektive obligatorisk användning i någon form av överskott som uppstått på grund av att intäkterna överstigit utgifterna.

61. Den tolkningen berövar inte villkoret sitt innehåll. Överlappningen med kriteriet "utan vinstsyfte" i artikel 13 A.1 m är inte nödvändigtvis tillämpligt beträffande de organ som det hänvisas till i andra punkterna i fråga, såsom sjukhus och andra liknande erkända inrättningar, eller välgörenhets-, undervisnings- eller kulturella inrättningar som erkänts av medlemsstaterna. Sjukvårdande eller undervisande inrättningar kan mycket väl ha som ett av sina syften att sträva efter att uppnå och dela ut vinst samtidigt som de uppfyller alla övriga kriterier i relevanta punkter. Ett krav på att vinst skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls kommer dessutom att begränsa de sätt som sådana pengar kan användas på betydligt. Av en golfklubb kan det till exempel krävas att den använder alla sina inkomster för sina egna tjänster snarare än, låt oss säga, att göra donationer till en extern fond för att främja framstående golfjournalism.

Ytterligare kommentarer

62. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att målet rör en tvist om huruvida Keenemer är skyldigt att erlägga mervärdesskatt för de tjänster den tillhandahåller till icke-medlemmar och att frågan har behandlats främst utifrån huruvida klubben har vinstsyfte eller inte. Det är på grundval härav som Hoge Raad har ställt tre frågor, och det är på grundval härav som jag har utrett dem och det är på grundval härav som domstolen skall besvara dem.

63. Såsom jag emellertid har påpekat i punkterna 13 och 14 ovan synes artikel 11 första stycket i 1968 års nederländska lag om omsättningsskatt, vilken verkar vara den lag genom vilken artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet huvudsakligen införlivats, begränsa undantaget till tjänster som tillhandahålls dess medlemmar av organisationer vars syfte är att möjliggöra eller främja möjligheten att utöva idrott. Om den begränsningen överensstämmer med sjätte direktivet är det kanske inte nödvändigt att, mot bakgrund av de speciella omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, söka efter fler.

64. Begränsningen kan tänkas överensstämma med artikel 13 A.1 m vilken, skall det påpekas, möjliggör för medlemsstater att undanta "vissa" tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning från skatteplikt. Enligt ordalydelsen skulle detta göra det möjligt att begränsa undantaget enbart till tjänster som idrottsklubbar tillhandahåller sina medlemmar. I sin första rapport om sjätte direktivet angav kommissionen att "[d]et föreligger ... inga tvivel om att ... rådet ansåg att medlemsstaterna endast bör bevilja undantag i begränsad utsträckning ... i annat fall saknades anledning att använda adjektivet vissa". I sitt förslag till avgörande i målet kommissionen mot Spanien, ansåg emellertid generaladvokaten La Pergola att begreppet "vissa" var en "olycklig formulering" som snarare var avsedd att begränsa undantaget till tjänster som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte. Eftersom denna frågeställning dessutom inte tagits upp eller diskuterats inför domstolen i förevarande mål vore det enligt min mening opassande att ge uttryck för en definitiv ståndpunkt här.

65. En annan frågeställning som faller utanför Hoge Raads fråga, och över vilken inga yttranden har gjorts till domstolen, är huruvida det faktum att den nederländska lagen om mervärdesskatt inbegriper tillhandahållanden av varor och tjänster som gjorts av organ som tillhandahåller möjlighet att utöva idrott, bland undantaget för "varor och tjänster av social eller kulturell natur" (se punkterna 11, 12 och 14 ovan) liksom bland det särskilda "idrottsundantaget" överensstämmer med det sjätte direktivet. Det kan vara så att två olika undantag blandats ihop. Domstolen har emellertid inte tillräckligt med information om den nederländska lagstiftningens funktion för att ge uttryck för en slutgiltig ståndpunkt i den frågan.

Förslag till avgörande

66. Jag anser därför att domstolen skall besvara Hoge Raads fråga enligt följande:

1) För att fastställa huruvida en organisation saknar vinstsyfte enligt artikel 13 A.1 m i sjätte mervärdesskattedirektivet skall samtliga dess aktiviteter beaktas.

2) Årliga medlemsavgifter som erläggs till en golfklubb utgör "vederlag" i den mening som följer av artikel 2 i sjätte direktivet för de tjänster som klubben tillhandahåller sina medlemmar.

3) En organisation utan vinstsyfte i den mening som följer av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet är en organisation som inte har som syfte att berika fysiska eller juridiska personer och som inte rent faktiskt drivs för att uppnå eller försöka att uppnå sådant berikande. Den omständigheten att ett organ systematiskt strävar efter att uppnå vinst vilken det använder för de tjänster det tillhandahåller i form av möjligheten att utöva idrott utesluter emellertid inte i sig att det klassificeras som en organisation utan vinstsyfte. Den första delen av det frivilliga villkoret i den

första strecksatsen i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet, nämligen att organen i fråga inte "systematiskt [får] sträva efter att uppnå vinst", skall tolkas på samma sätt.