# DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. marts 2002 *

I sag C-267/00,

angående en anmodning, som High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**Commissioners of Customs & Excise**

mod

**Zoological Society of London,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne S. von Bahr og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Zoological Society of London ved barrister P. Hopkins og R. Cordara, QC, for Tax advisers Ernst & Young

— Det Forenede Kongeriges regering ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af N. Paines, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 26. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Zoological Society of London ved R. Cordara og barrister M. Smith, af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af N. Paines, og af Kommissionen ved R. Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. december 2001,

afsagt følgende

## Dom

1 Ved kendelse af 21. juni 2000, indgået til Domstolen den 3. juli 2000, har High Court of Justice (England og Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som er den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) i Det Forenede Kongerige, og

Zoological Society of London (herefter »Zoological Society«), angående sidstnævntes pligt til at betale moms af visse tjenesteydelser, som dette havde udført i forbindelse med driften af to zoologiske haver i London.

## Retsforskrifter

*Fællesskabsbestemmelser*

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne 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:

[...]

n) 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

[...]«

5 Samme bestemmelses stk. 2 er affattet således:

»a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

[...]

— de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

[...]«

*De nationale retsforskrifter*

6 Med henblik på gennemførelsen af ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv trådte Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (Order af 1996 om betaling af merværdiafgift for kulturelle tjenesteydelser) i kraft den 1. juni 1996. Ved denne Order ændredes Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift), idet der indførtes en yderligere kategori af afgiftsfritagne ydelser:

»Punkt 2

Et berettiget organs ydelse af adgang til

a) en [...] zoologisk have [...]

[...]

Bemærkninger:

[...]

2) [...] ved »berettiget organ« forstås ethvert organ (som ikke er offentligretligt), som

a) er afskåret fra at uddele, og som ikke uddeler, sit eventuelle overskud

b) anvender ethvert overskud, som hidrører fra ydelser af en art, som falder ind under punkt 2, til opretholdelse eller forbedring af aktiver, der stilles til rådighed ved hjælp af ydelserne, og

c) forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, som ikke har nogen direkte eller indirekte interesse i dets virksomhed.«

## Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Zoological Society er et organ, som i henhold til engelsk ret har status som velgørende institution. Det driver forskellige former for virksomhed, herunder især driften af to zoologiske haver, som det også er ejer af.

8 I medfør af vedtægterne for Zoological Society består dette af en bestyrelse, benævnt »rådet«, såvel som af medlemmer og æresmedlemmer. Rådet består af tre ledende bestyrelsesmedlemmer (formanden, sekretæren og kassereren) og 18 andre bestyrelsesmedlemmer. Rådet har beføjelse til at udpege forretningsudvalg eller komitéer med ansvar for særlige aktiviteter. Medlemmerne af rådet såvel som medlemmerne af disse forretningsudvalg og komitéer og andre medlemmer og æresmedlemmer af Zoological Society er ulønnede.

9 Det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at Zoological Society beskæftiger 350-400 lønnede deltids- eller fuldtidsansatte. Blandt disse ansatte findes en administrerende direktør, en økonomidirektør og en personaledirektør. Disse direktører er lønnede og er ikke medlemmer af bestyrelsen, forretningsudvalgene eller komitéerne, men de deltager ofte i disse organers møder og er involveret i Zoological Society's funktioner i alle dets forskellige former for virksomhed.

10 Zoological Society fremsatte krav om tilbagebetaling af moms, som det havde erlagt af entréindtægterne for adgangen til de zoologiske haver for perioden 1. januar 1990 til 31. maj 1996, hvilket Commissioners afviste med henvisning til, at de ydelser, der var præsteret i denne forbindelse, ikke kunne betragtes som tjenesteydelser, der kunne fritages for afgift i medfør af bestemmelserne i Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Commissioners gjorde navnlig gældende, at Zoological Society ikke opfyldte den betingelse for afgiftsfritagelse, hvorefter den virksomhed, der anmoder om fritagelsen, hovedsageligt skal forvaltes og administreres vederlagsfrit, da en del af Zoological Society's lønnede personale deltager i forvaltningen og administrationen af dette organ.

11 Zoological Society anlagde søgsmål ved VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), der som første instans konkluderede, at Zoological Society forvaltes og administreres af tre ledende bestyrelsesmedlemmer og af de atten

andre medlemmer af rådet. Den tilføjede, at såfremt disse faktisk udøver de beføjelser og opfylder de forpligtelser, der påhviler dem i henhold til vedtægterne, er betingelserne for fritagelse opfyldt. Under henvisning til de oplysninger, som den havde til rådighed, og særligt til den omfattende og hyppige kontrol, som rådet udfører, gav VAT and Duties Tribunal Zoological Society medhold i sagen.

12 Commissioners har iværksat appel ved High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), som fandt, at sagens afgørelse måtte bero på fortolkningen af de nationale retsforskrifter om moms i lyset af de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv. Retten har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal udtrykket »i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne« i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, i Rådets direktiv 77/388 EØF af 17. maj 1977 fortolkes under hensyn til de faktiske omstændigheder i denne sag? Navnlig ønskes følgende oplyst:

a) Hvilke kriterier gælder der for fastlæggelsen af, hvem der forvalter og administrerer et organ i denne bestemmelses forstand? Omhandler ordene

— udelukkende medlemmer af organets overordnede ledelsesorganer, eller

— enhver person, som har en form for forvaltningsmæssig eller administrativ funktion? I givet fald bedes kriterierne for fastlæggelsen af, om en person har en relevant forvaltningsmæssig eller administrativ funktion, oplyst.

b) Hvilke kriterier gælder der for fastlæggelsen af, hvorvidt forvaltningen og administrationen af et organ i hovedsagen er vederlagsfri? Angår ordene

— det omfang, hvori forvaltningen og administrationen af organet forestås af henholdsvis lønnede og ulønnede personer, og hvorledes skal dette kriterium i givet fald anvendes, eller

— det individuelle økonomiske grundlag for, at hver af de personer, der varetager forvaltningen og administrationen af organet, udfører denne opgave (f.eks. at ingen af disse personer må modtage andet end symbolsk vederlag), eller

— andre kriterier eller betingelser, og i givet fald hvilke?«

**Spørgsmål a)**

13 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmål a) nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, skal fortolkes således, at

betingelsen om, at et organ i hovedsagen skal forvaltes og administreres vederlagsfrit, udelukkende angår medlemmerne af organets overordnede ledelsesorganer, eller om den også angår enhver, som har en form for forvaltningsmæssig eller administrativ funktion.

14 Zoological Society og Kommissionen har anført, at denne betingelse udelukkende angår medlemmer af organets overordnede ledelsesorganer og ikke enhver, som har en form for forvaltningsmæssig funktion i bred forstand. Tilstedeværelsen af lønnet personale i et organ som Zoological Society er ikke afgørende, lige så længe som disse personer ikke har bestemmende indflydelse i forbindelse med vedtagelsen af vigtige beslutninger, dvs. beslutninger, som vedrører fastlæggelsen af organets politik, særligt den økonomiske politik, og kursen for de fremtidige aktiviteter.

15 Det Forenede Kongeriges regering har heroverfor gjort gældende, at enhver, som har forvaltningsmæssige og administrative funktioner i det pågældende organ, må tages i betragtning. De fritagelser, som nævnes i sjette direktivs artikel 13, må fortolkes strengt efter ordlyden. Det må således undersøges, ud over de angivelser, der er indeholdt i vedtægterne for det pågældende organ, hvilke personer der faktisk forvalter og administrerer organet. Den dobbelte henvisning til forvaltning og administration er et holdepunkt for, at der ikke udelukkende er tale om medlemmer af organets overordnede ledelsesorganer.

16 Det skal med det samme fastslås, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, er en fakultativ betingelse, som medlemsstaterne frit kan kræve supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af visse fritagelser nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1.

17 Hvad angår fortolkningen af denne supplerende betingelse, hvorefter et organ, som ønsker at påberåbe sig en af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, i hovedsagen skal forvaltes og administreres vederlagsfrit, fremgår det af den retlige sammenhæng, som denne betingelse er en del af, at fællesskabslovgiver har ønsket at skabe en sondring mellem den virksomhed, som udøves af kommercielle virksomheder, og den virksomhed, som udøves af organer, som ikke har til formål at skabe et økonomisk overskud til fordeling mellem dets medlemmer [jf. dom af dags dato i sag C-174/00, Kennemer Golf, trykt i dette bind af Samling af Afgørelser, Sml. 2002 I, s. 3293, præmis 34, for så vidt angår fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m)].

18 Formålet med denne betingelse er således at forbeholde den fordel, som momsfritagelse indebærer, for organer, som ikke har et kommercielt formål, ved at stille krav om, at de personer, som deltager i forvaltningen og administrationen af sådanne organer, ikke gennem aflønning, fordeling af overskud eller på enhver anden måde har en personlig — selv indirekte — økonomisk interesse i organets driftsresultater.

19 Betingelsen om, at der ikke må foreligge egentlig økonomisk interesse, angår således kun personer, som er direkte involveret i forvaltningen og administrationen af et organ, og ikke samtlige personer, som på den ene eller den anden måde arbejder mod vederlag med administrationen af dette. Som Zoological Society har gjort gældende, er der nemlig ingen bestemmelse i sjette direktiv, der forbyder organer som omhandlet i artikel 13, punkt A, at ansætte lønnet personale, hvilket tværtimod er den sædvanlige praksis for mange af den type organer, som henhører under nævnte bestemmelses anvendelsesområde, som eksempelvis hospitaler og undervisningsanstalter, som gør brug af lønnet personale til udførelse af deres opgaver.

20 For at afgøre, hvilke personer der er direkte involveret i forvaltningen og administrationen af et organ som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A,

stk. 2, litra a), andet led, må man for det første undersøge de pågældende organers vedtægter med henblik på at identificere medlemmerne af ledelsesorganerne såvel som de beføjelser, disse medlemmer faktisk er tillagt.

21 Herefter må det undersøges, hvilke personer der faktisk varetager forvaltningen og administrationen af organet, hvilket vil sige de personer, som i lighed med ledelsen i en kommerciel virksomhed, træffer beslutninger i sidste instans vedrørende organets politik, særligt på det økonomiske område, og som udfører de overordnede kontrolfunktioner. Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 32 i forslaget til afgørelse, har sådanne aktiviteter karakter af beslutningstagning med henblik på fastlæggelsen af organets politik, snarere end at vedrøre den praktiske gennemførelse af disse beslutninger, og sådanne aktiviteter befinder sig således på et overordnet niveau. Således er personer, som udelukkende beskæftiger sig med den praktiske gennemførelse af beslutninger, ikke berørt af kravet om, at forvaltning og administration i hovedsagen skal ske vederlagsfrit.

22 Herefter tilkommer det således de kompetente nationale instanser at afgøre for hvert af de pågældende organer, hvilke personer der henhører under anvendelsesområdet for den supplerende betingelse, som er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, og som således må opfylde kravet om ikke at have en økonomisk interesse i organets driftsresultater.

23 Spørgsmål a) skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, skal fortolkes således, at betingelsen om, at et organ i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit, udelukkende angår de medlemmer af organet, som i henhold til dets vedtægter er udpeget til at

varetage den overordnede ledelse, samt andre personer, som uden at være udpeget hertil i vedtægterne, faktisk varetager ledelsen, idet de træffer beslutning i sidste instans vedrørende fastlæggelsen af det pågældende organs politik, særligt på det økonomiske område, og idet de udfører overordnede kontrolfunktioner.

**Spørgsmål b)**

24 Den nationale ret ønsker med spørgsmål b) nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, skal fortolkes således, at ordene »i hovedsagen [...] vederlagsfrit« henviser til sammensætningen af de dele af organet, som har til opgave at forvalte og administrere dette, på en sådan måde, at det tillades, at der i udførelsen af disse funktioner undtagelsesvist og i perifere tilfælde deltager visse personer, som har en økonomisk interesse i organet, eller om ovennævnte ord henviser til det vederlag, som disse personer modtager, således at det tillades, at de i undtagelsestilfælde og rent symbolsk tildeles visse økonomiske fordele.

25 Zoological Society, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen er enige om, at ordene »i hovedsagen [...] vederlagsfrit« må fortolkes således, at hele forvaltningen af organet skal varetages af ulønnede personer, og at det forhold, at aflønnede personer lejlighedsvis eller på perifer måde deltager, når vigtige beslutninger bliver truffet, eller at mindre eller symbolske vederlag bliver givet til disse, hverken er tilstrækkeligt til at fratage den virksomhed, som organet udøver, karakteren af i hovedsagen at blive udøvet vederlagsfrit, eller til at konkludere, at organet forfølger skjulte kommercielle formål.

26 I denne henseende fremgår det af formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, således som det er blevet forklaret i denne doms

præmis 17, at betingelserne som opregnes i denne bestemmelse, har til formål at indføre en sondring mellem kommerciel virksomhed og den virksomhed, der udøves af velgørende organer, dvs. organer, som ikke har til formål at skabe et økonomisk overskud til fordeling mellem dets medlemmer. Ordene »i hovedsagen [...] vederlagsfrit« henviser således både til medlemmerne af organets ledelsesorganer, og til de personer, som uden at være udpeget hertil i vedtægterne, for et organ, som omhandlet i nævnte bestemmelse, faktisk varetager ledelsen, samt til det eventuelle vederlag som sidstnævnte sædvanligvis eller undtagelsesvis eventuelt modtager fra det pågældende organ.

27 Det tilkommer de kompetente nationale instanser at foretage en helhedsvurdering af de pågældende organer og afgøre, om karakteren af hovedsagelig vederlagsfri forvaltning eller administration af organet kan fastholdes eller ej, hvis personer, som har en økonomisk interesse i driftsresultaterne, såvel som under hensyn til det vederlag som ydes disse, eventuelt bidrager til forvaltningen af organet således som defineret i svaret på spørgsmål a).

28 Spørgsmål b) skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, litra a), andet led, skal fortolkes således, at ordene »i hovedsagen [...] vederlagsfrit« henviser såvel til medlemmerne af de dele af organet, som har til opgave at forvalte og administrere et organ som omhandlet i nævnte bestemmelse, som til personer, der uden at være udpeget hertil i vedtægterne faktisk varetager ledelsen, samt til det vederlag, som de modtager fra dette organ.

## Sagens omkostninger

29 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) ved kendelse af 21. juni 2000, for ret:

1) **Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at betingelsen om, at et organ i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit, udelukkende angår de medlemmer af organet, som i henhold til dets vedtægter er udpeget til at**

varetage den overordnede ledelse, samt andre personer, som uden at være udpeget hertil i vedtægterne, faktisk varetager ledelsen, idet de træffer beslutning i sidste instans vedrørende fastlæggelsen af det pågældende organs politik, særligt på det økonomiske område, og idet de udfører overordnede kontrolfunktioner.

2) Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), andet led, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at ordene »i hovedsagen [...] vederlagsfrit« henviser såvel til medlemmerne af de dele af organet, som har til opgave at forvalte og administrere et organ som omhandlet i denne bestemmelse, som til personer, der uden at være udpeget hertil i vedtægterne faktisk varetager ledelsen, samt til det vederlag, som de modtager fra dette organ.

Jann von Bahr Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. marts 2002.

R. Grass

Justitssekretær

P. Jann

Formand for Femte Afdeling