FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

föredraget den 27 september 2001 [1]

I — Inledning

1. Genom beslut av den 3 februari 2000, som inkom till domstolens kansli den 14 april 2000, har Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland) i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 13 A.1 c och 13 A.1 g i sjätte mervärdesskattedirektivet. [2] Frågorna har ställts i samband med en tvist mellan ett bolag som bedriver hemtjänstverksamhet (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, nedan kallat Kügler eller klaganden) och Finanzamt für Körperschaften I i Berlin (skattemyndigheten, nedan kallad Finanzamt eller förvaltningen). Domstolens svar skall hjälpa den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida den sjukvårdande behandlingen och den hemtjänstverksamhet som Kügler har tillhandahållit under åren 1988—1990 skall vara mervärdesskattepliktiga, vilket förvaltningen har hävdat, eller, såsom klaganden har hävdat, vara undantagna från skatteplikt enligt de ovannämnda bestämmelserna.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. I artikel 13 (med rubriken "Undantag inom landets territorium") A.1 punkterna b, c, och g och i 13 A.2 a och 13 A.2 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jäm-

1 — Originalspråk: italienska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

förbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

...

g) Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

..."

"2. a) För att undantagen enligt punkt 1... g... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

— De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

— Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

B — *De nationella bestämmelserna*

3. Enligt 4 § punkt 14 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG [3]) är följande undantaget från skatteplikt [4]:

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1... g... ovan, om

"Transaktioner i verksamhet som läkare, tandläkare, naturläkare, sjukgymnast, barnmorska eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i lagen om inkomstskatt eller i verksamhet som klinisk kemiker..."

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

4. I 4 § punkt 16 i den lydelse som gällde under perioden för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, det vill säga under åren 1988—1990, föreskrevs undantag från skatteplikt för

— det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

"transaktioner med nära koppling till drift av sjukhus, diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård,

3 — BGBl. I 1979, s. 1953.

4 — Översättningen av de nationella bestämmelserna är inte en officiell översättning.

diagnostik eller analys av prover samt ålderdomshem, servicehus och vårdhem om

a) dessa inrättningar drivs av offentligrättsliga juridiska personer eller

b) (det är fråga om) sjukhus... eller

c) om tjänster vid diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnostik eller analys av prover utförs under uppsikt av läkare... eller

d) om minst två tredjedelar av de tjänster som utförs vid åldersdomshem, servicehus eller vårdhem under föregående kalenderår utförts för sådana personers räkning som nämns i 68 § första stycket i Bundessozialhilfegesetz (förbundslag om socialt bistånd)...".

5. Inledningen till 4 § punkt 16 i UStG ändrades år 1992 på så sätt att undantaget från skatteplikt numera avser [5]

"transaktioner med nära koppling till drift av sjukhus, diagnoskliniker och andra inrättningar för behandlande läkarvård, diagnostik eller analys av prover samt ålderdomshem, servicehus, vårdhem, inrättningar för övergående härbergering av vårdbehövande personer och inrättningar för vård i hemmet av sjuka och vårdbehövande personer, om...".

6. Vid detta tillfälle fogades till 4 § punkt 16 en punkt e med följande lydelse:

"e) om vårdkostnaderna hos inrättningar för övergående härbärgering av vårdbehövande personer och inrättningar för vård i hemmet av sjuka och vårdbehövande personer under föregående

5 — Ändringarna har införts genom Steueränderungsgesetz av år 1992 (lag om ändring av skattelagstiftningen, nedan kallad StÄndG, BGBl. I 1992, s. 297, se särskilt s. 317).

kalenderår i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller myndigheter för socialt bistånd."

7. För att precisera det som anges i de ovannämnda bestämmelserna vill jag dessutom erinra om att det i 4 § punkt 14 i UStG hänvisas till 18 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt, nedan kallad EStG [6]) för definitionen av inkomst av "fria yrken". Det framgår emellertid av rättspraxis från Bundesfinanzhof att denna hänvisning endast avser bedömningen av den ifrågavarande verksamhetens art och inte den mervärdesskatterättsliga klassificeringen av inkomsten. Slutsatsen härav är således att undantaget i 4 § punkt 14 i UStG inte är förbehållet personer som är yrkesutövare, utan även kan yrkas av enkla bolag eller kapitalassociationer.

8. Vad avser ett eventuellt undantag för vårdverksamhet i hemmet har den hänskjutande domstolen erinrat om att enligt några nyligen avkunnade domar från Bundesfinanzhof anses verksamheter som består av *behandlande vård*, det vill säga medicinsk behandling som nödvändiggjorts av ett patologiskt tillstånd och som utförts av sjuksköterskor och sjukvårdare i samband med vårdverksamhet i hemmet, som "liknande" de verksamheter som anges i 4 § punkt 14 i UStG, och därför omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna. Detta gäller däremot inte *den grundläggande omvårdnaden*, som exempelvis består i att sköta den personliga hygienen, bereda och assistera vid måltider samt att hjälpa de sjuka att klä på sig och att klä av sig, att stiga upp ur sängen och att lägga sig. Inte heller gäller detta i fråga om *skötsel av hushållet*, vari ingår verksamheter såsom att handla, städa bostaden och tvätta. Enligt den hänskjutande domstolen kan de två sistnämnda typerna av hemvård däremot vara undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 i UStG, i ändrad lydelse enligt StÄndG, men endast från och med ikraftträdandet av denna lag, det vill säga från och med den 1 januari 1992, eftersom ändringen i fråga av billighetsskäl inte kan ges någon retroaktiv verkan.

III — Bakgrund och tolkningsfrågor

9. Kügler är ett aktiebolag (bolag med begränsat ansvar) enligt tysk rätt som under åren 1988—1990 bedrev hemvårdsverksamhet. Enligt stadgarna var dess ändamål uteslutande välgörande, nämligen att tillhandahålla hjälp till personer som till följd av sitt fysiska tillstånd eller sin ekonomiska situation var hänvisade till andras hjälp. [7] Såsom Finanzamt bekräftat i ett beslut av den 23 augusti 1998, som gällde

6 — BGBl. I 1987, s. 657.

7 — Det vill säga personer som är i behov av ekonomiskt stöd i den mening som avses i 53 § första stycket punkt 2 i 1977 års Abgabenordnung (skattelag, BGBl. I 1976, s. 613, ändrad år 1977, s. 269).

till och med den 31 december 1989, fullföljde klaganden denna målsättning konkret genom att tillhandahålla läkarvård samt hjälp att sköta hem, hushåll och familj.

10. Genom olika beskattningsbeslut för perioden i fråga påförde Finanzamt klaganden mervärdesskatt för perioden 1988—1990 till reducerad skattesats på ett skönsmässigt beräknat underlag. Kügler, som däremot ansåg att bolaget skulle omfattas av undantaget enligt 4 § punkterna 14 och 16 i 1980 års UStG, begärde först omprövning av besluten hos Finanzamt och överklagade därefter. Såväl begäran om prövning som överklagandet lämnades utan bifall.

11. Enligt Finanzgericht bedriver Kügler närmare bestämt ingen av de verksamheter som avses i 4 § punkt 14 i UStG, eftersom bolaget i sin egenskap av juridisk person inte kan uppfylla villkoren för utövande av fri yrkesverksamhet. För övrigt kan bolagets omsättning inte heller undantas enligt 4 § punkt 16 i UStG, både eftersom klaganden inte driver en vårdinrättning (se 4 § punkt 16 c i UStG) och eftersom undantaget för inrättningar som tillhandahåller hemvårdsverksamhet till förmån för sjuka och hjälpbehövande personer infördes först år 1992 (se 4 § punkt 16 e i UStG i ändrad lydelse).

12. Enligt Finanzgericht är det inte heller möjligt att komma till någon annan slutsats genom att åberopa sjätte direktivet, eller då närmare bestämt artikel 13 A.1 c och 13 A.1 g i detta. Det krävs nämligen även enligt ordalydelsen av punkt c i denna bestämmelse att det skall vara fråga om fysiska personer som innehar egna medicinska eller paramedicinska kvalifikationer, men dessutom kan klaganden inte heller göra anspråk på att omfattas av det undantag som beviljas organ som är erkända som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i punkt g, då ett sådant erkännande beviljades organ som bedriver hemvårdsverksamhet först från och med år 1992 med den genom StÄndG tillkomna ovannämnda ändringen av 4 § punkt 16.

13. Kügler har följaktligen överklagat beslutet till Bundesfinanzhof och gjort gällande att 4 § punkterna 14 och 16 i 1980 års UStG och artikel 13 A.1 c och 13 A.1 g i sjätte direktivet har åsidosatts.

14. I sitt beslut om hänskjutande har Bundesfinanzhof i första hand frågat huruvida undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämpligt på tjänster som tillhandahållits av en juridisk person. Bundesfinanzhof har angivit att tvivlen på detta har stärkts genom domen i målet Gregg [8], i vilken domstolen har noterat att det "i de flesta bestämmelser (i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet) dessutom [anges] vilka näringsidkare som har rätt att tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantagen"

8 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947).

(punkt 13) och att "begreppen inrättning, organ och organisation [används] i vissa bestämmelser i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. I andra bestämmelser beskrivs den berörda verksamheten däremot med hänvisning till yrkesnamn som avser enskilda, såsom medicinska eller paramedicinska yrkesutövare [under c]..." (punkt 14). I samma dom har domstolen tillagt att "[p]rincipen om skatteneutralitet utgör... hinder... för att... den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag som föreskrivits för varor och tjänster som tillhandahålls av de inrättningar, organ eller organisationer som nämns i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g" (punkt 20).

15. Med hänsyn till de olika typerna av tjänster som tillhandahålls av Kügler har den hänskjutande domstolen dessutom ställt sig frågan huruvida, förutom läkarvården, även den grundläggande omvårdnaden och skötseln av hushållet kan omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 c, åtminstone i den mån som de utgör komplement till sjukvård. Bundesfinanzhof har i detta avseende erinrat om en dom från domstolen som enligt dess mening kan innebära att alla tjänster som inte utgör sjukvård inte omfattas av undantaget. I domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket [9] har domstolen nämligen fastställt att "den sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" är "behandlingar som utförs utanför sjukhusinrättningar och inom ramen för ett förhållande mellan patienten och vårdgivaren som uppbyggts på förtroende och som vanligen äger rum i vårdgivarens praktik" (punkt 33).

16. För det fall att inte alla tjänster som tillhandahålls av klaganden omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, har Bundesfinanzhof slutligen ställt sig frågan huruvida artikel 13 A.1 g eventuellt är tillämplig i förevarande fall. I så fall skall dock frågan ställas huruvida klaganden kan åberopa denna bestämmelse, eftersom den har införlivats med nationell rätt först efter den period som beskattningsbesluten från Finanzamt avser. Då enligt domstolens rättspraxis "bestämmelser i ett direktiv som innehållsmässigt förefaller vara ovillkorliga och tillräckligt precisa kan åberopas av enskilda gentemot alla nationella bestämmelser som är oförenliga med direktivet" [10] har Bundesfinanzhof frågat sig huruvida dessa krav är uppfyllda i förevarande fall.

17. På grundval av dessa överväganden har Bundesfinanzhof beslutat att ställa följande frågor till domstolen:

9 — Dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817).

10 — Dom av den 25 maj 1993 i mål C-193/91, Mohsche (REG 1993, s. I-2615), punkt 17.

"1) Gäller undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i direktiv 77/388/EEG endast om den sjukvårdande behandlingen utförs av en fysisk person eller saknar den juridiska form som den behandlande företagaren har valt för sin verksamhet härvid betydelse?

2) Om undantaget även är tillämpligt på aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar, omfattar undantaget helt eller delvis transaktioner hos ett bolag av sådan typ vars verksamhet avser sjukvård i hemmet (behandlande vård, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet) som utförs av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare?

3) Omfattas nämnda tjänster av artikel 13 A.1 g i direktiv 77/388/EEG och kan en skattskyldig åberopa denna bestämmelse?"

IV — Rättslig bedömning

A — *Den första tolkningsfrågan*

1. Parternas argument

18. Förutom Finanzamt har alla andra som deltagit i detta förfarande föreslagit att den första frågan skall besvaras så att undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte är beroende av vilken juridisk form som den skattskyldige som tillhandahåller tjänsterna har valt för verksamheten och att det således är utan betydelse om denne är en fysisk eller juridisk person.

19. Det är framför allt artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet [11] som talar till förmån för ett sådant svar: den förstnämnda artikeln eftersom det i denna klargörs att det är leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, och inte de rättssubjekt som utför verksamheten, som är föremål för beskattningen, den sistnämnda artikeln eftersom

11 — Enligt artikel 2 i avdelning II, med rubriken "Räckvidd", i sjätte direktivet skall "mervärdesskatt... betalas för
1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor".
I artikel 4.1 som återfinns i avdelning IV, med rubriken "Skattskyldiga personer", föreskrivs däremot att "[m]ed 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat".

den bekräftar att skattskyldigheten till mervärdesskatt inte beror på den skattskyldiges juridiska form, genom att ange att i direktivet "med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet... oberoende av syfte eller resultat".

20. Det understryks för övrigt dels att man i artikel 13 A.1 c betonar den ifrågavarande verksamhetens art och karaktär, närmare bestämt den "sjukvårdande behandlingen", snarare än den juridiska form som personerna som utför behandlingen har valt för verksamheten, dels att uppgifterna om de yrkeskategorier som har behörighet att bedriva de nämnda verksamheterna endast har som funktion att definiera dessa. [12] Å andra sidan är det endast fysiska personer som kan bedriva verksamhet för juridiska personers räkning. Såvida de förstnämnda har de nödvändiga kvalifikationerna och handlar i utövandet av sitt yrke kan följaktligen även de sistnämnda genom dem bedriva en näringsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

21. Mer allmänt hänvisas det dessutom till den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för utformningen av det sjätte direktivet och som utgör hinder för att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner behandlas olika vid påförande av mervärdesskatt. [13] Denna princip skulle åsidosättas om det nämnda undantaget var beroende av den juridiska form som den skattskyldige som utövar verksamheten i fråga har valt. Det har hävdats att domstolen i domen i det ovannämnda målet Gregg grundat sig på den nämnda principen (se punkt 20) i ett fall där det var fråga om att tillämpa bestämmelser om "inrättningar", "organ" eller "organisationer" på fysiska personer. Domstolen har dock medgett att ordalydelsen av artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g i sjätte direktivet kunde tala för en annan tolkning, och att "de uttryck som har använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet... skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla varor och tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag" (punkt 12). Vidare har domstolen dock angivit att "det faktum att de ekonomiska aktörer som nämns i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet benämns olika [inte innebär] att en möjlighet till undantag enligt denna bestämmelse är reserverad för juridiska personer när det i denna bestämmelse uttryckligen hänvisas till att en vara eller tjänst tillhandahålls av en inrättning, ett organ eller en organisation [se punkterna b och g], medan en sådan möjlighet till undantag är tillgänglig för fysiska personer i andra fall" (punkt 15). Tvärtom är enligt domstolen "[b]egreppen 'inrättning', 'organ' och 'organisation'... nämligen i princip tillräckligt omfattande för att även innefatta fysiska personer".

12 — För en liknande syn på tolkningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet hänvisas till dom av den 16 september 1997 i mål C-145/96, Von Hoffman (REG 1997, s. I-4857), i vilken domstolen har noterat att bestämmelsen "inte avser yrken som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan att den avser tjänster. Gemenskapslagstiftaren använder bara de yrken som nämns i denna bestämmelse för att definiera de tjänstekategorier som avses i densamma" (punkt 15).

13 — Se fjärde och femte skälet till sjätte direktivet och dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 27, med ytterligare hänvisningar.

Genom att använda dessa begrepp hade "gemenskapslagstiftaren... inte för avsikt att begränsa möjligheterna till undantag i nämnda bestämmelse till att enbart avse varor och tjänster som tillhandahålls av juridiska personer, utan ville utöka tillämpningsområdet för dessa undantag till att även gälla varor och tjänster som tillhandahålls av enskilda" (punkt 17). [14]

22. Det har slutligen även framförts att tillämpning av undantag från skatteplikt för den sjukvårdande behandlingen, utan beaktande av den juridiska form som den skattskyldige som tillhandahåller behandlingen har valt för verksamheten, är motiverat på grund av själva *syftet* med undantaget som består i att sänka sjukvårdskostnaderna och således främja hälsoskyddet. [15]

23. Mot detta har Finanzamt gjort gällande att argumentet att undantaget endast gäller fysiska personer är det som bäst överensstämmer med domstolens rättspraxis och med ordalydelsen av bestämmelserna i fråga. Domstolen har framför allt erinrat om att "[a]v en fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp... Så måste även vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen och i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantaget" [16], och att "de begrepp som används för att ange undantagen i artikel 13... skall tolkas restriktivt". [17]

24. Enligt Finanzamt är dessutom ordalydelsen av den ifrågavarande bestämmelsen entydig och kan endast syfta på verksamheter som utförs av fysiska personer. Domstolen har vid tolkningen av bestämmelserna om undantag i artikel 13 A.1 påpekat att även om det i vissa av dessa uttryckligen hänvisas till begreppen "organ" och "organisation" definieras den verksamhet som enligt andra av dessa bestämmelser skall undantas genom uppgift om yrkesbeteckning, såsom medicinska eller paramedicinska yrkesutövare enligt artikel 13 A.1 c, som uppenbarligen hänvisar till fysiska personer. Det är således tydligt att ett aktiebolag endast kan åberopa undantag som hänvisar till begreppen "organ" och "organisation". [18] Det faktum att domstolen i domen i målet Gregg har ansett att undantagen som avser "organ" och "organisationer" i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 g är tillämpliga på fysiska personer gör det inte möjligt att tillämpa samma resone-

14 — Domstolen har senare, i domen i målet SDC (dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), REG 1997, s. I-3017), angett att "[v]ad närmare bestämt gäller den rättsliga formen för ett bolag som tillhandahåller eller mottar tjänster,... skall det anses att eftersom personfrågorna inte är relevanta vid bestämningen av om tjänsten i fråga är undantagen från att erlägga mervärdesskatt med stöd av artikel 13 B. d punkterna 3 och 5, saknar det än större betydelse vad för slags juridisk person de berörda aktörerna är" (punkt 35).

15 — Det skall i detta avseende erinras om generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i mål C-384/98 (dom av den 14 september 2000, D mot W, REG 2000, s. I-6795), punkt 16.

16 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), punkt 18. Finanzamt har även åberopat domstolens dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA) (REG 1989, s. 1737), punkt 11.

17 — SUFA, punkt 13.

18 — Bulthuis-Griffioen, punkt 20.

mang, om än omvänt, på detta mål, det vill säga att undantaget i artikel 13 A.1 c utsträcks till att omfatta aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar.

25. För det fall att domstolen trots allt skulle anse att bestämmelsen är tillämplig även på juridiska personer har Finanzamt gjort gällande att såväl delägarna som styrelseledamöterna i aktiebolag skall inneha föreskrivna medicinska eller paramedicinska kvalifikationer (som i förevarande fall saknades hos klagandens verkställande direktör). Endast denna slutsats, som för övrigt bekräftas av bestämmelsens ordalydelse, tillåter att vissa verksamheter undantas oberoende av den juridiska form som den ekonomiska aktören har valt för sin verksamhet.

2. Bedömning

26. Enligt min mening är det första av de ovan anförda argumenten vida att föredra, och det skulle inte finnas något eller nästan inget att tillägga till stöd för detta, om det inte vore för att bemöta några invändningar från Finanzamt gentemot detta argument.

27. Från en allmän synpunkt skulle även jag framför allt vilja erinra om att "undantagen från skatteplikt utgör fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall sättas in i det generella system för mervärdesskatt som införs genom direktivet".[19] Jag gör emellertid detta av skäl som är motsatta dem som Finanzamt har åberopat, det vill säga för att erinra om att artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet, i vilka det personliga och materiella tillämpningsområdet för direktivet fastställs, inte innehåller någon hänvisning till den juridiska form som den skattskyldige som utövar den beskattningsbara förvärvsverksamheten har valt för verksamheten. Utvidgningen av undantaget till att omfatta sjukvårdande behandling som utförs av juridiska personer strider för övrigt inte heller mot principen om en restriktiv tolkning av artikel 13 i sjätte direktivet. Undantaget är nämligen fortfarande tillämpligt endast på sjukvårdande behandling som utförs av kvalificerad personal, och nämnda undantag avser således inte någon tillämpning av bestämmelsen utöver de fall som anges i denna. Genom det motsatta argumentet tas däremot själva den slutsats som skall bevisas för given.

28. Den lösning som här har föreslagits förefaller mig dessutom, och detta även bortsett från att den motsvarar syftet att sänka sjukvårdskostnaderna, bättre följa den ovannämnda principen om skatteneutralitet. Den gör det nämligen möjligt att behandla alla ekonomiska aktörer som bedriver samma verksamhet på samma sätt och därigenom undvika att valet av juridisk

19 — Se exempelvis domen i målet SDC (punkt 21, med ytterligare hänvisningar).

form som de avser att anta för att bedriva sin verksamhet påverkas och att de konkurrensvillkor som kan följa av dessa val påverkas. [20]

29. Finanzamts slutsats stöds dock inte heller av den omtvistade bestämmelsens ordalydelse. Såsom företrädarna för det motsatta argumentet nämligen med rätta har noterat, krävs det enligt den ovannämnda artikel 13 A.1 c inte alls att den sjukvårdande behandlingen har tillhandahållits av en skattskyldig med en särskild juridisk form för verksamheten. För att dessa behandlingar skall undantas måste nämligen två villkor uppfyllas som bortser från den juridiska form den skattskyldige i fråga har valt för sin verksamhet, det vill säga att det är fråga om "sjukvårdande behandling" och att denna utförs av personer som har de nödvändiga yrkeskvalifikationerna. [21] Det är just genom att följa ett liknande resonemang som domstolen i domen i målet Gregg har ansett att undantagen för "organ" och "organisationer" eller "inrättningar" är tillämpliga på *fysiska personers* verksamhet, i den mån som villkoren för "en individuell enhet som har en viss funktion... även [är] uppfyllda då en eller flera fysiska personer driver rörelse och inte bara då rörelsen drivs av en juridisk person" (punkt 18).

30. Dessutom noterar jag att inte heller den rättspraxis som Finanzamt åberopat motiverar den slutsats till vilken den kommit. I punkt 20 i domen i målet Bulthuis-Griffioen har domstolen, såsom den förvaltning som är motpart i målet vid den nationella domstolen har hävdat, nämligen fastställt att undantagen i artikel 13, i vilka det inte hänvisas till begreppen "organ" och "organisationer" utan snarare till yrkesbeteckningar, *endast* är tillämpliga på fysiska personer. Domstolen har i själva verket sagt motsatsen. Den har nämligen preciserat i vilka fall undantaget "*även* kan åberopas av fysiska personer" (min kursivering). Detta innebär att undantaget även då det föreligger "yrkesnamn som avser enskilda" [22] kan åberopas även för verksamhet som bedrivs av en aktör som handlar såsom juridisk person. [23]

31. Vad slutligen avser Finanzamts argument att undantaget från skatteplikt om domstolen beslutade att agera i enlighet med den uppfattning som jag företrätt, skulle kunna beviljas endast under för-

20 — Se för ett liknande resonemang generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i målet Gregg (punkt 28).

21 — Jag erinrar om att generaladvokaten Cosmas, med avseende på undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, som också innehåller uppgifter i fråga om skattskyldiga som bedriver verksamheter som är undantagna från skatteplikt, har noterat att "[d]et framgår tydligt av den allmänna systematiken i systemet för skatteundantag att skälen för dessa undantag från skatteplikten är beskaffenheten av och villkoren för utövandet av den berörda verksamheten, vilket är faktorer som inte beror på vilken juridisk form utövaren har valt" (se förslag till avgörande i målet Gregg, punkt 26).

22 — Domen i det ovannämnda målet Gregg, punkt 14.

23 — Jag erinrar dock om att domstolen, som jag har påpekat ovan (punkt 21), därefter i domen i målet Gregg uppenbart har ändrat inriktning och medgivit att även i de fall man talar om "organ" och "organisationer" eller "inrättning" är undantaget inte begränsat till transaktioner som utförs av juridiska personer (punkt 17).

utsättning att även ägarna och styrelseledamöterna i företaget har de nödvändiga yrkeskvalifikationerna, motiverar enligt min mening varken bestämmelsen i direktivet eller syftet med undantaget att detta ytterligare villkor föreskrivs. Enligt artikel 13 A.1 c krävs nämligen endast att den sjukvårdande behandlingen i fråga utförs under utövandet av medicinska och paramedicinska yrken och således av personer som är kompetenta att ge den.

32. Sammanfattningsvis är jag av den uppfattningen att den första tolkningsfrågan skall besvaras så att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är oberoende av den juridiska form som den skattskyldige som tillhandahåller den sjukvårdande behandlingen har valt för sin verksamhet.

B — *Den andra tolkningsfrågan*

33. För det fall domstolen besvarar den första frågan så som jag har föreslagit, nämligen med att undantaget är tillämpligt även på aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar, vill Bundesfinanzhof med sin andra fråga veta huruvida det nämnda undantaget helt eller delvis omfattar transaktioner hos ett bolag av sådan typ, som tillhandahåller vård i hemmet (behandlande vård, grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet) som utförs av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare. Den hänskjutande domstolen begär i huvudsak att räckvidden av begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 13 A.1 c skall preciseras med avseende på förevarande fall.

1. Parternas argument

34. Med undantag för klaganden är alla de som har uttalat sig på denna punkt (Finanzamt, den tyska regeringen och kommissionen) av den uppfattningen att undantaget i artikel 13 A.1 c uteslutande täcker behandlingar av vårdkaraktär, som har samband med förebyggande hälsovård, diagnos eller behandling av en sjukdom, men inte de andra verksamheterna som klaganden bedriver (grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet), som i sig inte bidrar till patientens tillfrisknande, eftersom de inte sker direkt i sjukvårdssyfte.

35. Med hänvisning särskilt till principen att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, har företrädarna för denna uppfattning gjort gällande att endast sjukvårdande behandling i egentlig mening har ett nära samband med verksamhet som sker i hälsoskyddssyfte och i syfte att

patienten skall tillfriskna.[24] Verksamheter som grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet har däremot inte något sjukvårdssyfte i sig och utförs i regel av personer som inte är medicinska eller paramedicinska yrkesutövare (sjuksköterskor och sjukvårdare), i motsats till vad bestämmelsen i direktivet kräver. Trots att de nämnda verksamheterna utförs av legitimerad personal har de dock inget direkt samband med läkekonsten. De kan därför inte omfattas av undantaget, även av det skälet att om så vore fallet skulle sinsemellan helt olika transaktioner (det vill säga sjukvårdande och icke sjukvårdande behandlingar) vara föremål för samma skattelagstiftning.

36. Det faktum att den sjukvårdande behandlingen tillhandahålls utanför sjukhus är med avseende på undantaget i artikel 13 A.1 c däremot av betydelse, eftersom behandling som tillhandahålls på sjukhus regleras i artikel 13 A.1 b. Det är dock inte absolut nödvändigt att behandlingen utförs i vårdgivarens privatpraktik. Domstolen har nämligen, när den i domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket beskrivit den behandling som avses i punkt c som en behandling som utförs "inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren, och som *normalt* utförs i vårdgivarens privatpraktik" (punkt 33, min kursivering), uppenbarligen inte haft för avsikt att begränsa undantaget till enbart läkarvård som ges under sistnämnda omständigheter.

37. Det har därefter noterats att verksamheterna grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet inte heller kan undantas, inte heller i egenskap av kompletterande behandling till sjukvården. Till skillnad från vad som är fallet i artikel 13 A.1 b anges nämligen inte i artikel 13 A.1 c att, förutom sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, "närbesläktade verksamheter" likaså är undantagna. Även om kompletterande verksamheter med stöd av artikel 13 A.1 c i princip skulle vara undantagna, kan, på grund av sin art och det arbete som krävs anses som verksamhet som grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet, inte anses vara sådan verksamhet.

38. En annan lösning skulle enligt kommissionen kunna tänkas endast i den mån som nämnda verksamheter var oupplösligen knutna till den huvudsakliga sjukvårdande behandlingen. Domstolen har nämligen i domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket, med avseende på ett eventuellt undantag enligt artikel 13 A.1 c för leverans av vissa varor i samband med utövandet av ett medicinskt eller paramedicinskt yrke, fastställt att "punkt c endast avser sjukvårdande behandling... och utesluter leverans av varor, såsom detta

24 — Se i detta avseende även generaladvokaten Saggios ovannämnda förslag till avgörande i målet D mot W, i vilket han har uttryckt sig i liknande ordalag (punkt 16).

begrepp definieras i artikel 5 i direktivet, med förbehåll för smärre leveranser av varor som är oupplösligen knutna till tjänsten" (punkt 35). Kommissionen har av denna rättspraxis och av begreppet "enhetlig tjänst" som preciserats av domstolen i en annan dom[25] kommit till den slutsatsen att undantaget kan utsträckas till behandlingar som, trots att de inte har karaktären av "sjukvårdande behandling", kännetecknas som faktorer som är oupplösligen knutna till en specifik medicinsk behandling.

39. Kügler har hävdat en rakt motsatt uppfattning. Om jag har förstått de inte alltid helt tydliga argumenten rätt, har klaganden bestridit vad den hänskjutande domstolen har angett i detta avseende (se punkt 8 ovan) och har tvärtemot, med hänvisning till bakgrunden till den aktuella nationella lagstiftningen och med ett antal konkreta exempel som stöd hävdat dels att den tyska rättsordningen inte klart visar huruvida den verksamhet som ingår i grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet skall omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 c, dels att det i vart fall inte är lätt att avgränsa den sjukvårdande behandlingen från andra typer av allmän vård i hemmet som tillhandahålls av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare. Inte heller den gemenskapsrättsliga bestämmelsen i fråga innehåller enligt Kügler några säkra hållpunkter. Undantagen i artikel 13 A.1 c och 13 A.1 g utgör dock, enligt vad klaganden förefaller hävda, ett sammanhängande system, vars beståndsdelar kompletterar varandra och skall tillämpas samordnat. På så sätt kan eventuella luckor fyllas, som i systemet för undantag enligt sjätte direktivet kan uppkomma vad avser verksamheterna i fråga, varvid skyddet av det allmänintresse, som är det mål som åsyftas i systemen för socialförsäkring och för socialt bistånd, främjas. Enligt Kügler täcker således undantaget i artikel 13 A.1 c verksamheter som grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet såvida de bedrivs av legitimerade sjuksköterskor eller sjukvårdare, medan undantaget i artikel 13 A.1 g gäller alla verksamheter av sjukvård i hemmet, även de som utförs i sjukvårdande syften, oberoende av huruvida de utförs av kvalificerad personal eller ej.

2. Bedömning

40. Jag erinrar framför allt om att den sjukvårdande behandlingen, för att bli undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c, måste ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare. Begreppet "sjukvårdande behandling" är visserligen så att säga av gemenskapsrättslig

25 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan (CPP) (REG 1999, s. I-973), i vilken det anges att "det är fråga om en enda tjänst bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller" (punkt 30, med ytterligare hänvisningar).

betydelse, men de ovannämnda yrkenas definition har däremot överlämnats till den nationella lagstiftaren, eftersom artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet uttryckligen lämnar den uppgiften till medlemsstaterna.

41. Med hänsyn till ovanstående skall uttrycket "sjukvårdande behandling", enligt min mening, klarläggas med avseende på både den plats där den skall utföras för att kunna omfattas av undantaget och den typ av behandling som faktiskt ingår i tillämpningsområdet för bestämmelsen i fråga.

42. Såsom även de andra berörda har framhållit innehåller bestämmelsen i artikel 13 A.1 c på den punkten ingen hänvisning som är av betydelse. Såsom har framgått undantas dock enligt artikel 13 A.1 b behandlingar som utförs på sjukhus samt i vård- och diagnoscentraler och på andra vederbörligen godkända inrättningar av liknande art. Mot bakgrund av att avsikten med de nämnda två punkterna i bestämmelsen i fråga var att uttömmande reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling i strikt mening, och att all behandling som utförs på sjukhus i vid mening undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b, måste slutsatsen därav dras att avsikten med artikel 13 A.1 c är att undanta sjukvårdande behandling som utförs utom denna ram, i såväl vårdgivarens privatpraktik som patientens hem eller på annan plats. [26]

43. När det däremot gäller att fastställa vilken typ av vård som kan innefattas i begreppet sjukvårdande behandling enligt artikel 13 A.1 c förefaller den dom som domstolen avkunnat i målet D mot W vara särskilt relevant. I denna har domstolen nämligen noterat att det av undersökningen av de olika språkversionerna av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet framgår att, med undantag av den italienska versionen, alla de andra versionerna hänvisar till uttrycket för medicinska tjänster som rör människors hälsa. Den tyska, franska, finska och svenska versionen använder dessutom till och med begreppet sjukvårdande behandling eller vård av människor. Domstolen har därav dragit slutsatsen att "begreppet 'sjukvårdande behandling' inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem" (punkt 18).

44. Jag kan heller inte dela klagandens uppfattning att *alla* tjänster som klaganden tillhandahåller har ett allmänintresse och därför skall undantas från skatteplikt, då även kostnaderna för dessa, åtminstone i

26 — Jag erinrar återigen om att domstolen i målet kommissionen mot Förenade kungariket talar om "ett mellanhavande som *normalt* försiggår i vårdgivarens praktik" (min kursivering), så att underförstått även sådana tjänster synes omfattas som utförs utanför själva praktiken.

Förbundsrepubliken Tyskland, till stor del bestrids av socialförvaltningen eller av sjukkassorna. Det räcker att i detta avseende erinra om att domstolen i domen i det ovannämnda målet D mot W har fastställt att det för möjligheten att undanta en förvärvsverksamhet, såsom en sakkunnigundersökning, från skatteplikt saknar betydelse att den ifrågavarande undersökningen eventuellt är av allmänintresse (punkt 20). I denna dom har domstolen åberopat sin egen rättspraxis i vilken den har fastställt att "inte alla verksamheter av allmänintresse [undantas] genom [artikel 13 A i direktivet] utan *endast* de som anges där, vilka beskrivs på ett *mycket detaljerat* sätt". [27]

45. Enligt min mening kan därav den slutsatsen dras att av de olika typer av tjänster som angetts i den hänskjutande domstolens andra fråga kan endast behandling av sjukvårdande art undantas. Därmed förstås sådan behandling som har samband med förebyggande, diagnos och vård och som utförs av medicinska och paramedicinska yrkesutövare utom sjukhusets ram.

46. Vad därefter avser möjligheten att undanta tjänsterna i fråga från skatteplikt såsom tjänster som är accessoriska till den sjukvårdande behandlingen i egentlig mening, noterar jag tvärtom att det i den ifrågavarande bestämmelsen, till skillnad från vad som är fallet i artikel 13 A.1 c, i regel uttryckligen föreskrivs en utvidgning av undantaget till accessoriska tjänster som har nära anknytning till den huvudsakliga tjänsten (se till exempel punkterna a, b, i och n). Domstolen har dock även i förhållande till dessa fall visat en tydlig restriktiv inriktning. [28] Men framför allt bekräftas enligt min mening den negativa uppfattningen genom domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket, i vilken domstolen med hänvisning just till den bestämmelse som undersöks här, har uteslutit möjligheten att utsträcka undantaget till att omfatta accessoriska tjänster till den sjukvårdande behandlingen, med undantag endast för det avvikande och ovanliga fallet att det rör sig om tjänster som är "strikt nödvändiga" för den sjukvårdande behandlingen (i det ovannämnda målet rörde det sig om "obetydliga leveranser av varor som materiellt och ekonomiskt inte kan skiljas" från den undantagna tjänsten).

47. För att således tjänster som avser grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet skall kunna undantas enligt artikel 13 A.1 c måste det visas att förutsättningen enligt ovannämnda rättspraxis är uppfylld i förevarande fall. Bortsett från

27 — Se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 18, min kursivering, med ytterligare hänvisningar bland annat till dom av den 11 juli 1985, som för övrigt Finanzamt har nämnt, i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655).

28 — Se dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise (REG 1996, s. I-3695), punkt 20 och följande punkter, avseende artikel 19.2, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkterna 25—31, avseende artikel 9.2 c första strecksatsen, domen i det ovannämnda målet CPP (punkterna 26—32, avseende tolkningsfrågor som hade sin bakgrund i tillämpningen i förevarande fall av artikel 13 B a som avser försäkringstransaktioner och "däribland närstående tjänster", och dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkterna 22—30, avseende artikel 13 A.1 b.

den eventuella svårigheten att bevisa att det föreligger ett sådant samband i förevarande fall erinrar jag emellertid om att en sådan faktisk prövning, även enligt domstolens rättspraxis [29], inte kan göras på gemenskapsnivå, utan att det ankommer på den nationella domstolen att göra en sådan prövning.

48. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag således att den andra frågan skall besvaras så att undantaget enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet endast är tillämpligt på transaktioner avseende tjänster av sjukvårdande art som tillhandahålls även i hemmet av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare, samt därmed förenade tjänster som är strikt nödvändiga och som konkret och ekonomiskt inte kan skiljas från de förstnämnda.

C — *Den tredje tolkningsfrågan*

49. Med den sista frågan, som ställts för det fall att domstolen skulle anse att inte alla verksamheter som utövas av Kügler kan undantas med stöd av artikel 13 A.1 c, frågar Bundesfinanzhof huruvida de tjänster som inte hör till sjukvårdande behandling, det vill säga verksamhet i samband med grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet, ingår i tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet och huruvida denna bestämmelse har direkt effekt och följaktligen kan åberopas av en skattskyldig inför de nationella domstolarna.

1. Den första delen av frågan

50. Den första delen av frågan föranleder enligt min mening inga särskilda svårigheter. I praktiken är alla berörda, och i grunden även Bundesfinanzhof, eniga om att tjänsterna som tillhandahålls inom ramen för grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet ingår i tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 g, i den utsträckning de är nära kopplade till det sociala biståndet och socialförsäkringen. Kommissionen och den tyska regeringen har bland annat erinrat om att det av bestämmelsen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet med lätthet kan dras slutsatsen att behandlingar av sjukvårdande art är undantagna med stöd av artikel 13 A.1 c, medan tjänster som avser grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet normalt har samband med det sociala biståndet och således i princip ingår i begreppet tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring enligt artikel 13 A.1 g. Denna lösning har dessutom fördelen att en överlappning av undantagen i de olika bestämmelserna i artikel 13 A.1 kan undvikas, och således möjliggöra att principen om en strikt tolkning kan följas som, såsom redan har förklarats, skall tillämpas på dessa begrepp som utgör undantag från den allmänna principen om skyldighet att betala mervärdesskatt för tjänster.

29 — Se domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 32.

51. Kügler, som likaså har understrukit att verksamheten i fråga är kopplad till det sociala biståndet och socialförsäkringen, har dragit slutsatser som endast delvis skiljer sig från ovanstående. Enligt klaganden bekräftas detta samband, förutom av verksamhetens art, av sättet för dess finansiering, då de kostnader som hänför sig till denna till stor del bärs av sjukkassor och av socialförsäkringsorgan eller myndigheter för socialt bistånd. Det speciella i Küglers ståndpunkt är att enligt dess mening skall *alla* tjänster i hemtjänsten, så som den definierats i den andra tolkningsfrågan, det vill säga den behandlande sjukvården, den grundläggande omvårdnaden och skötseln av hushållet undantas utan åtskillnad, inte endast såsom ovan sagts enligt artikel 13 A.1 c, utan även enligt artikel 13 A.1 g, som här är i fråga. Enligt vad jag förstår av Küglers svar på tolkningsfrågorna består nämligen skillnaden mellan de två bestämmelserna inte i typen av undantagna tjänster, utan i den yrkesmässiga klassificeringen av de skattskyldiga som utför dessa tjänster.

52. Med hänsyn till vad ovan anförts kan jag inte annat än att ansluta mig till majoritetens ståndpunkt av samma skäl som de som stöder denna har framfört. Jag skall endast tillägga att inte heller den möjligheten att personalen i de inrättningar som avses i bestämmelsen skulle vara verksam i de berördas hem och inte på ett ålderdomshem kan leda till någon annan slutsats. Såsom i fråga om den motsvarande tolkningen av artikel 13 A.1 c skall även hänvisning till "ålderdomshem" i artikel 13 A.1 g enligt min mening inte uppfattas som en begränsning av de verksamheter som omfattas av undantaget, utan som en del av definitionen av typen av verksamhet och således av bestämmelsens materiella tillämpningsområde. [30]

53. Jag anser således att den första delen av den tredje frågan skall besvaras så att verksamheter som grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet ingår i tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

2. Den andra delen av frågan

54. Besvarandet av den andra delen av frågan är däremot svårare, det vill säga frågan huruvida artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har direkt effekt och således kan åberopas av en skattskyldig inför de nationella domstolarna. Även ståndpunkterna hos dem som har deltagit i detta förfarande skiljer sig för övrigt i högre grad i denna

30 — Se vad jag har angett i fråga om domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket, i vilken domstolen har beskrivit den sjukvårdande behandlingen enligt artikel 13 A.1 c som en sådan behandling som "normalt tillhandahålls av yrkesutövaren i hans privatpraktik" (se ovan, punkterna 36—42).

fråga, åtminstone från och med en viss punkt. Det råder nämligen ingen oenighet om att frågan är aktuell enbart för perioden före år 1992, då StÄndG trädde i kraft, och inte heller om att bestämmelserna i ett direktiv, vars innehåll är tydligt, tillräckligt precist och ovillkorligt, kan ha direkt effekt och således åberopas av enskilda inför de nationella domstolarna. [31] I övrigt visar de berördas ståndpunkter emellertid på djup oenighet, vilket framgår av den sammanfattning som följer.

a) Parternas argument

55. Den tyska regeringen och Finanzamt har bestämt bestridit alla påståenden om direkt effekt av artikel 13 A.1 g och framför allt hävdat att undantag från skatteplikt enligt denna bestämmelse även kan beviljas andra organ än offentligrättsliga sådana, men endast under förutsättning att dessa "är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga". Så länge ett sådant formellt "erkännande" inte föreligger kan bestämmelsen inte tillämpas på organisationerna i fråga. Detta innebär att bestämmelsen inte är "ovillkorlig" och följaktligen saknas en av de förutsättningar som är nödvändiga för att den skall kunna betecknas som direkt tillämplig.

56. Den tyska regeringen och Finanzamt har noterat att förevarande fall skiljer sig från det fall som domstolen hade att avgöra i målet Becker. I det sistnämnda fallet diskuterades nämligen huruvida en bestämmelse i direktivet, den inledande meningen av artikel 13 B (som är identisk med den inledande meningen i artikel 13 A.1, se punkt 2 ovan), i vilken det hänsyftas på eventuella villkor från medlemsstaterna för genomförande av direktivet. [32] I förevarande fall hänvisas i bestämmelsen däremot uttryckligen till en rättsakt som skall antas av staten och i vilken det skall anges om, när, under vilka förutsättningar och i vilken utsträckning erkännandet får beviljas.

57. Enligt detta argument är det således uppenbart att ett sådant "erkännande" har en "konstitutiv" betydelse för den sociala karaktären av inrättningen och att det krävs ett formellt ingripande av lagstiftaren i den berörda medlemsstaten. Erkännandet kan inte ske på administrativ väg och kan

31 — Se, för att begränsa mig till den rättspraxis som har åberopats i målet, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 25, och domen i målet Mosche, punkt 17.

32 — Det hänsyftas särskilt på det avsnitt i den ovannämnda domen i vilket domstolen har fastställt att den ovillkorliga karaktären, och således den direkta effekten av ett undantag, inte kan ifrågasättas enbart av det skälet att medlemsstaterna förbehålls ett visst utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om faktorer som "inte på något sätt påverkar definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt" (punkt 32).

inte heller underförstått, i det enskilda fallet, härledas på grundval av motsvarande praxis. Detta gäller inte endast av det skälet att det i den tyska lagstiftningen före år 1992 inte föreskrevs någonting angående erkända inrättningar av social karaktär, utan även eftersom en annan slutsats skulle innebära en extensiv tolkning av undantagen från skatteplikt enligt artikel 13, vilken däremot, såsom påpekats flera gånger, skall tolkas strikt. Dessutom skulle omständigheten att det medgavs att det fanns möjlighet att i det enskilda fallet implicit eller på administrativ väg erhålla ett erkännande oundvikligen medföra att principen om rättssäkerhet offrades.

58. Erkännandet skulle inte heller kunna tilldelas sådana skattskyldiga tredje män som sjukkassor, i samband med att avtal träffas om att inrättningarna i fråga skall tillhandahålla hemtjänst. Det är endast staten som i sin egenskap av mottagare av skatteintäkter kan avstå från sådana intäkter genom att bevilja ett undantag från skatteplikt. Enligt den tyska grundlagen kan den endast göra detta genom lag. Ett erkännande enbart i syfte att få kostnaderna i samband med tjänster som tillhandahållits de sjukförsäkrade ersatta kan således inte få effekter på skatteområdet, det vill säga ett annat område än socialförsäkringsområdet.

59. Det skall i vart fall erinras om att i artikel 249 EG uttryckligen anges att medlemsstaterna, på vilka det ankommer att genomföra gemenskapsdirektiv, har skyldighet att uppnå ett sådant resultat men har friheten att bestämma form och tillvägagångssätt som är nödvändiga för detta. Detta gäller än mer när, såsom i förevarande fall, en medlemsstat dessutom har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om innehållet i genomförandebestämmelserna. I förevarande fall har Förbundsrepubliken Tyskland inledningsvis ansett att det inte funnits skäl att "erkänna" inrättningarna i fråga. På grund av den under 1980-talet ökande betydelsen av den privata hemtjänsten har detta rättspolitiska beslut senare ändrats. Dessutom har Förbundsrepubliken valt att ingripa i frågan med lämpliga lagbestämmelser. Det finns således inget skäl att begränsa den frihet som tillerkänns staten genom att kräva retroaktiva erkännanden som tilldelas på sätt och under förutsättningar som skiljer sig från dem som fastställts av den tyska lagstiftaren.

60. Den tyska regeringen och Finanzamt har i förevarande fall slutligen gjort gällande att då "erkännandet" skett först år 1992, genom de ändringar som införts genom StÄndG, kan Kügler inte åberopa undantaget för perioden dessförinnan.

61. Kommissionen och Kügler har helt olika ståndpunkter i detta avseende. Kommissionen är av den uppfattningen att

artikel 13 A.1 g endast är tillämplig såvida den berörda staten dessförinnan har erkänt en inrättning som "välgörenhetsorganisation", kan bestämmelsen i princip inte anses ha en ovillkorlig karaktär. Enligt kommissionen utesluter detta dock inte helt att bestämmelsen kan vara direkt tillämplig, om det är möjligt att visa att staten i bestämda fall på ett eller annat sätt har erkänt inrättningen i fråga. Detta gäller än mer som det i övrigt på ett tillräckligt precist och ovillkorligt sätt framgår av bestämmelsen vilken verksamhet som undantaget omfattar. En annan lösning skulle strida mot själva syftet med principen om direktivbestämmelsers direkta tillämpning, vilken syftar till att säkerställa deras ändamålsenliga verkan, genom att ge de berörda möjlighet att åberopa dem gentemot alla nationella bestämmelser som är oförenliga med direktivet.

62. Om det således i ett specifikt fall finns tillräckliga hållpunkter för att konkret kunna fastställa att villkoren i direktivet är uppfyllda, finns det inget skäl att inte anse att direktivet är direkt tillämpligt. Det är för övrigt med ett liknande resonemang som domstolen har uttalat sig i domen i målet Carbonari, i vilket diskussionen även gällde avsaknaden av medlemsstaternas föregående "erkännande" av vissa sådana former för utbildning av en yrkeskategori (i det fallet läkare med specialistutbildning) som föreskrivs i ett gemenskapsdirektiv. I det fallet ansåg domstolen nämligen att den tillämpliga bestämmelsen, trots att medlemsstaterna inte vidtagit några åtgärder, kunde ha direkt effekt, eftersom de villkor som fastställts i detta var tillräckligt precisa för att göra det möjligt att avgöra om de erforderliga kraven på specialistutbildning i ett bestämt fall var uppfyllda. [33]

63. Kommissionen har dessutom angett att om det föreligger uppgifter som gör att en inrättning i en medlemsstat på ett eller annat sätt kan anses ha en social karaktär, ankommer det i analogi med ovanstående på den behöriga myndigheten i den staten att bedöma om detta är tillräckligt för att uppfylla förutsättningen enligt artikel 13 A.1 g. Det är därvid inte nödvändigt att erkännandet sker genom lagstiftning, med hänsyn även till att detta inte har något stöd i den nämnda bestämmelsen [34] och att ett sådant tillvägagångssätt tvärtom allvar-

33 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-131/97, Carbonari m.fl. (REG 1999, s. I-1103), i vilken domstolen har uttalat sig om den direkta tillämpligheten av bilagan till rådets direktiv 75/363/EEG av den 16 juni 1975 om samordning av bestämmelserna i lagar och andra författningar om verksamhet som läkare (EGT L 43, s. 21; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 78), i ändrad lydelse enligt direktiv 82/76/EEG av den 26 januari 1982. I punkt 1 i denna bilaga föreskrivs att specialistutbildning skall äga rum i vissa bestämda befattningar som godkänts av den behöriga myndigheten, vilka skall fastställa de teoretiska och praktiska formerna för utbildningen. Domstolen har emellertid fastställt att "[ä]ven om det i denna punkt föreskrivs att de närmare formerna skall fastställas av de behöriga myndigheterna, är de villkor för specialistutbildning på heltid som uppräknas i denna punkt tillräckligt precisa för att möjliggöra för den hänskjutande domstolen att avgöra vilka av kärandena i målet vid den nationella domstolen tillhörande gruppen läkare under specialistutbildning som under perioden före det akademiska året 1991/1992 uppfyllde kraven på specialistutbildning på heltid i den mening som avses i samordningsdirektivet och direktiv 82/76" (punkt 34).

34 — Såsom Kügler har påpekat talas det tvärtom i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 p om situationer som är erkända "i vederbörlig ordning", medan detta restriktivare adverb inte återfinns i artikel 13 A.1 g.

ligt skulle försvåra möjligheten att åberopa bestämmelsens direkta effekt. Erkännandet kan däremot tilldelas av ett administrativt organ och även på andra grunder än de som anförs i bestämmelsen i fråga.

64. Kommissionen har därefter uteslutit möjligheten att bestämmelserna i artikel 13 A.2 a och b i sjätte direktivet skulle kunna utgöra hinder för den ifrågavarande bestämmelsens direkta effekt. Enligt den första av dessa bestämmelser ges medlemsstaterna, såsom har framgått (punkt 2), möjlighet att göra undantagen i den första punkten av artikel 13 A beroende av att vissa villkor uppfylls. Om en medlemsstat inte har nyttjat denna möjlighet kan den på grund av den ovillkorliga och tillräckligt precisa karaktären av artikel 13 A.1 g inte "mot en skattebetalare, som kan visa att hans skattemässiga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta de bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag" (Becker, punkt 33). I den andra bestämmelsen anges däremot under vilka villkor undantag från skatteplikt inte får förekomma. Även i detta fall har kommissionen dock erinrat om att enligt domstolens rättspraxis innebär inte enbart det förhållandet att begränsningar av ovannämnd typ kan göras att det kan uteslutas att bestämmelsen är ovillkorlig och tillräckligt precis.[35]

65. Kommissionen har slutligen erinrat om att även om domstolen skulle fastställa att artikel 13 A.1 g inte är direkt tillämplig är Förbundsrepubliken Tyskland likväl skyldig enligt artikel 10 EG att vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att gemenskapsrätten iakttas fullt ut, och följaktligen är den nationella domstolen dock skyldig att tolka 4 § punkt 16 i UStG mot bakgrund av ordalydelsen i och syftet med sjätte direktivet för att säkerställa att den nämnda paragrafen är förenlig med direktivet.

66. Kügler har i likhet med kommissionen, men i mer specificerade ordalag, likaså gjort gällande att erkännandet, i enlighet

35 — Se för ett liknande resonemang dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (REG 1989, s. 3233; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201), punkt 32, i vilken domstolen hade att uttala sig om den direkta tillämpligheten av en bestämmelse i sjätte direktivet, enligt vilken undantag från skatteplikt tillåts under vissa villkor (se artikel 4.5, första och andra meningen i sjätte direktivet: "Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer"). Domstolen har fastställt att då enbart en möjlighet till en sådan begränsning föreligger kan bestämmelsen åberopas inför den nationella domstolen, även om tillämpningen av den innebär en bedömning av ekonomiska omständigheter.

med domstolens praxis [36], även kan framgå av andra bestämmelser och av principer i den tillämpliga rättsordningen.

67. Klaganden i målet vid den nationella domstolen har särskilt anfört att de tjänster den tillhandahållit är nära kopplade till socialt bistånd och socialförsäkring och att dess verksamhet, såsom även Bundesfinanzhof har understrukit [37], finansieras av sjukkassorna och av socialförsäkringsorgan eller myndigheter för socialt bistånd. I olika nationella bestämmelser av olika rang och art, men alla avseende området för socialförsäkring och socialt bistånd, nämndes dessutom redan före år 1992 uttryckligen privata operatörer. Bland dessa bestämmelser finns särskilt sådana som redan i början av 1980-talet reglerade de speciella förhållanden som förenar dem som tillhandahåller tjänster såsom hemtjänst, och även sådan hemtjänst som inbegriper sjukvård, å ena sidan, och sjukkassorna och socialförsäkringsorganen och myndigheterna för socialt bistånd, å den andra, det vill säga de organ som bär den största delen av utgifterna för dessa tjänster. Klaganden har dessutom nämnt den lagstiftning som är tillämplig i vissa förbundsländer, praxis och administrativa bestämmelser på grundval av vilka undantaget från skatteplikt för de ifrågavarande verksamheterna i huvudsak beviljades, under förutsättning att verksamheterna utfördes av föreningar eller skattskyldiga som sjukkassorna erkänt.

68. Sökanden har slutligen understrukit att dess argument framför allt bättre motsvarar syftet med bestämmelsen, då det gör det möjligt att begränsa kostnaderna för sjukvård och socialförsäkring, och följaktligen de avgifter som försäkringstagarna betalar till sjukkassorna och till socialförsäkringsorganen, även om den tyska regeringen har invänt att andra medel med fördel kan användas för att begränsa kostnaderna.

b) Bedömning

69. Jag har utförligt redovisat de berördas argument för att få deras diskussion och arten av deras meningsskiljaktigheter att framträda klart. Såsom har framgått har kommissionen och Förbundsrepubliken Tyskland skilda åsikter framför allt i en principfråga, nämligen möjligheten att tillerkänna en bestämmelse som artikel 13 A.1 g direkt effekt. Finanzamt och Kügler har däremot snarare koncentrerat sina argument på omständigheter som i förevarande fall skulle tala för eller mot att klaganden klassificeras som "organ eller... organisa-

36 — Kügler har särskilt hänvisat till dom av den 23 maj 1985 i mål 29/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 1661; svensk specialutgåva, volym 8, s. 221), och dom av den 30 maj 1991 i mål C-361/88, kommissionen mot Tyskland (REG 1991, s. I-2567).

37 — Bundesfinanzhof har bland annat angett att undantag från skatteplikt enligt en nyligen avkunnad dom av Bundesverfassungsgericht (förbundsförfattningsdomstolen) är förenligt med ändamålet med 4 § punkt 14 i UStG, om kostnaderna för vårdtjänster regelmässigt övertas av socialförsäkringsorgan (se dom av den 10 november 1999 [mål 2 BvR 2861/93, UR 1999, s. 498]).

tioner... som är erkända... som välgörenhetsorganisationer". Det är knappast värt att notera att medan den andra frågan, förutom att den villkorats av svaret på den första frågan, snarare ingår i området för den nationella domstolens bedömning, omfattas den första frågan däremot direkt av domstolens behörighet. Det är således denna fråga som främst skall uppmärksammas här.

70. Den centrala frågan i den tyska regeringens argument är, såsom har framgått, att det på grund av den frihet och det utrymme för skönsmässig bedömning som genom den ifrågavarande bestämmelsen tillerkänns medlemsstaterna, är fullständigt otänkbart att anse att direktivet har direkt effekt. Kommissionen har för sin del i princip anslutit sig till denna argumentering, men ifrågasatt kravet på att ge den en allmän räckvidd och på att därav dra slutsatsen att det är totalt omöjligt att, även då omständigheter föreligger som talar för detta, tillerkänna ett bestämt organ eller en bestämd organisation egenskapen av att vara ett organ eller en organisation med social karaktär.

71. Sedan den centrala problematiken i den aktuella tolkningsfrågan har avgränsats, skall jag nu närmare undersöka de argument som ligger till grund för de berördas ställningstagande och börja med den tyska regeringens argument.

72. Det är förvisso obestridligt att bestämmelsen i fråga, såsom den tyska regeringen med eftertryck har framhållit, lämnar medlemsstaterna ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att tilldela de berörda inrättningarna ett erkännande. Jag tror dock inte att argumentet *i sig* är avgörande. Som kommissionen har påpekat har domstolen i domen i målet Becker uttryckligen fastställt, just beträffande sjätte direktivet, men med hänvisning till en omfattande och väl befäst rättspraxis, att "[v]arken det ifrågavarande direktivets allmänna karaktär eller det handlingsutrymme som det... lämnar medlemsstaterna kan därför anföras för att frånkänna de bestämmelser all verkan som med hänsyn till sitt innehåll på ett ändamålsenligt sätt kan åberopas vid domstol trots att direktivet i sin helhet inte har genomförts".[38] Det handlar således just om att konkret fastställa om direktivet trots det utrymme för skönsmässig bedömning som tillerkänns medlemsstaterna ändå kan ha direkt effekt.

73. Den tyska regeringen har dock tillagt att tillämpligheten av bestämmelsen i fråga inte är beroende av att någon sådan allmän befogenhet att företa skönsmässig bedömning har utnyttjats som givits den berörda

38 — Punkt 30. Se dessutom bland annat även dom av den 20 oktober 1993 i mål C-10/92, Balocchi (REG 1993, s. I-5105), punkt 34, och dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 34. Alltjämt vad avser artikel 13 i sjätte direktivet, se för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens Sverige (REG 1999, s. I-3419), punkt 31, som avsåg artikel 8.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91), vars inledning i huvudsak är identisk med inledningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. Se även dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkterna 29—33, vad avser artikel 13 B i sjätte direktivet.

medlemsstaten utan av omständigheten att denna medlemsstat har antagit en lagbestämmelse i detta avseende. Enligt min mening har kommissionen dock inte haft fel när den invänt att bestämmelsen i fråga inte innehåller något som gör att slutsatsen kan dras att det "erkännande" varom det talas i denna skall ske i särskild form eller, än mindre, genom lag. Den tyska regeringens argument förefaller vara ett rent antagande som med stor sannolikhet har grundats på det faktum att penningtransaktioner endast kan beskattas såvida lagstöd föreligger. Det skall dock först och främst noteras att i förevarande fall handlar det inte om att införa nya skatter, utan om tillerkännande av undantag från skatteplikt i fall där detta enligt en gemenskapsrättslig bestämmelse är tillåtet för alla medlemsstater. Det skall dessutom noteras att direktiven inte kan tolkas eller tillämpas utifrån enskilda nationella rättsordningar, eftersom de skall genomföras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstaterna. Den enda anvisningen som härrör från den aktuella bestämmelsen är således att den sociala karaktären av organen och organisationerna i fråga skall ha erkänts, och att den berörda medlemsstaten i princip har all handlingsfrihet att fastställa sättet och förfarandet för detta erkännande utan andra skyldigheter eller begränsningar.

74. Om det förhåller sig så kan avsaknaden av ett lämpligt erkännande genom lag av organen och organisationerna i fråga inte i sig anses vara ägnad att inverka på bestämmelsens direkta effekt, utan det skall tvärtom fastställas huruvida rättsordningen i medlemsstaten i fråga inte ger möjlighet att på annan väg ge någon sorts erkännande av den sociala karaktären av organet eller organisationen, även om det enbart är fråga om de facto-erkännanden. En sådan kontroll krävs eftersom det här rör sig om en rättighet i form av ett undantag från skatteplikt som genom direktivet tillerkänns skattskyldiga personer som uppfyller vissa villkor. Det är helt sant att det framför allt ankommer på medlemsstaten att bestämma dessa villkor, men domstolen har, alltjämt (men inte enbart) i domen i målet Becker, fastställt att en medlemsstat som har underlåtit att vidta genomförandeåtgärder i enlighet med direktivet inte "kan... åberopa sin egen passivitet för att förvägra en skattskyldig ett undantag från skatteplikt som denne lagenligt kan kräva enligt direktivet" (punkt 34). Om det således är möjligt att på annan väg uppfylla villkoren för erkännandet i fråga kräver principerna i gemenskapsrätten, och då i första hand principen om den ändamålsenliga verkan av direktiven, att de berörda inte hindras att utöva en rättighet som föreskrivs i direktivet i fråga. [39]

75. Den tyska regeringen har dock framfört ytterligare andra invändningar mot en sådan slutsats. Den har i första hand fram-

39 — Jag erinrar i detta avseende om att domstolen, som hade att avgöra frågan om en eventuell direkt effekt av en bestämmelse i sjätte direktivet (artikel 4.5 första meningen), enligt vilken undantag från skatteplikt beviljas "offentligrättsliga organ" som utför verksamhet eller transaktioner "i sin egenskap av offentliga myndigheter", i domen i det ovannämnda målet Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. har fastslagit att "det enda kriterium som möjliggör en säker skillnad [mellan verksamheter som dessa organ utför 'i sin egenskap av offentliga myndigheter' och verksamheter som de utför i sin egenskap av privaträttsliga rättssubjekt] är följaktligen den enligt nationell rätt tillämpliga rättsliga regleringen" (punkt 15). Efter att ha preciserat att det följaktligen ankommer "på den nationella domstolen att klassificera den ifrågavarande verksamheten" (ibidem) *(punkt 16, övers. anm.)* har domstolen fastställt att den ifrågavarande bestämmelsen har direkt effekt, eftersom "de organ och verksamheter i fråga om vilka regeln om behandling som icke skattskyldig person gäller är klart angivna i den bestämmelsen" (punkt 31).

hållit att det i domen i målet Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. inte föreskrevs att staten skulle vidta någon lämplig åtgärd för att klassificera de organ och organisationer som angavs i den ovannämnda bestämmelsen, eftersom en sådan klassificering utfördes genom hänvisning till nationell rätt. Denna kunde således utföras av den nationella domstolen på grundval av denna rätt, medan det i förevarande fall krävs ett särskilt ingripande av staten. Enligt min mening grundar sig dock denna invändning på samma logiska fel som jag har undersökt och kritiserat ovan, i den meningen att det tas för givet som tvärtom måste fastställas, nämligen huruvida statens ingripande i förevarande fall verkligen är absolut nödvändigt.

76. Den tyska regeringen har i andra hand invänt att alltjämt i domen i målet Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., men även i domen i det ovannämnda målet Carbonari, villkoren och förutsättningarna för erkännandet av de i de tillämpliga bestämmelserna angivna kvalifikationerna, i avsaknad av särskilda statliga åtgärder, kunde fastställas på grundval av direktivet i fråga, medan det i artikel 13 A.1 g inte finns någon ändamålsenlig komponent som gör att det faktum kan uppvägas att medlemsstaten inte har agerat för att kvalificera organen eller organisationerna som inrättningar med social karaktär.

77. Jag har ingen svårighet att medge att det just av dessa skäl faktiskt är mycket mer komplicerat att i avsaknad av lämpliga lagbestämmelser fastställa organen och organisationerna i fråga. Jag tror dock inte, och detta är även anledningen till att kommissionen har en annan ståndpunkt, att detta fastställande är helt omöjligt, såsom den tyska regeringen har hävdat. Jag noterar framför allt att begreppet "organ eller... organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" inte är ett begrepp av rättsteknisk karaktär, såsom begreppet "offentligrättsligt organ", för att ta ett exempel från samma bestämmelse. Detta begrepp kräver följaktligen inte någon lämplig lagdefinition, med fastställande av formella kriterier för att klassificera organen eller organisationerna, utan kan rekonstrueras på grundval av de gemensamma begreppen i rättsordningen. För det andra skulle jag inte säga att direktivet inte ger någon anvisning för rekonstruktionen av begreppet i fråga. Bortsett från de anvisningar av allmän karaktär som en systematisk tolkning kan ge vid handen, kan man enligt min mening även få en viss vägledning, om än indirekt sådan, av specifika bestämmelser. Jag hänvisar särskilt till artikel 13 A.2 a, i vilken, såsom har framgått (punkt 2), en rad villkor anges vilka medlemsstaterna från gång till annan kan uppställa för undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1, och således även undantaget i artikel 13 A.1 g. Det är fråga om så att säga "maximala" villkor, i den meningen att medlemsstaterna får underlåta att föreskriva dem eller föreskriva mildare villkor, men inte föreskriva andra och strängare villkor. Detta innebär att redan det faktum att ett organ eller en organisation uppfyller dessa villkor är ett relevant tecken på att de i denna bestämmelse fastställda kriterierna är uppfyllda eller snarare på att det inte föreligger några eventuella hinder för erkännandet av dess egenskap som organ eller organisation med social karaktär.

78. Det är emellertid tydligt att möjligheten att tilldela ett sådant erkännande i huvud-

sak skall kontrolleras mot bakgrund av den berörda statens rättsordning. Det ankommer således på den nationella domstolen att bedöma varje enskilt fall på grundval av principer i nämnda rättsordning, och framför allt de specifika omständigheterna i målet som är avgörande i detta hänseende, som exempelvis omständigheter som de berörda har påtalat i förevarande fall, nämligen förekomsten av specifika bestämmelser, vare sig dessa är nationella eller regionala bestämmelser, bestämmelser i lag eller andra författningar av administrativ karaktär, skattebestämmelser eller socialförsäkringsbestämmelser, det faktum att föreningar som bedriver samma verksamhet som sökanden redan åtnjuter ett liknande undantag, med hänsyn till deras allmänintresse, det faktum att kostnaderna för tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor som inrättats med stöd av lag eller av socialförsäkringsorgan eller myndigheter för socialt bistånd, med vilka privata aktörer som sökanden upprätthåller avtalsförhållanden, och så vidare (se ovan, punkt 67). Jag framhåller återigen att det säkerligen inte blir lätt att på detta sätt undanröja det hinder som följer av att staten inte har antagit tydliga och uttryckliga lagbestämmelser. På grund av både de principiella och de speciella skäl som angetts ovan anser jag dock att denna eventualitet inte heller kan uteslutas *a priori* och fullständigt.

79. Jag noterar slutligen att den lösning som jag har föreslagit inte kan bestridas genom argumentet att den innebär en extensiv tolkning av sjätte direktivet, i strid med det motsatta tolkningskriteriet som, vilket jag har sagt ovan många gånger, är det som skall tillämpas. Så är fallet eftersom denna lösning inte utvidgar området för undantaget utöver vad som föreskrivs i direktivet, utan endast gör det möjligt att bevilja undantaget från skatteplikt för skattskyldiga som har rätt därtill enligt direktivet. Det skulle snarare annars uppstå ett problem avseende överensstämmelse med de vanliga kriterierna för tolkning av gemenskapsrätten, eftersom bestämmelsen i artikel 13 A.1 g utgör ett undantag från principen att "undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp... Så måste även vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen och i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantaget" (se domen i det ovannämnda målet Bulthuis-Griffioen, punkt 18). Om tvivel råder skall således såvitt möjligt en tolkning väljas som innebär att det ifrågavarande begreppets "självständighet" respekteras och till och med betonas, då syftet med ett sådant tolkningskriterium är att överdrifter, i en eller annan riktning, i tolkningen av direktivet skall undvikas och att en enhetlig tillämpning skall främjas.

80. Sammanfattningsvis anser jag att det i princip är tänkbart att den ifrågavarande bestämmelsen har direkt effekt och att den andra delen av den tredje tolkningsfrågan följaktligen skall besvaras så att det inte kan uteslutas att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, även i avsaknad av en lämplig lagbestämmelse från den berörda medlemsstaten, har direkt effekt när den nationella domstolen på grundval av alla relevanta omständigheter kan fastställa att den skattskyldige är ett "organ eller... organisationer... som är erkända... som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga".

V — Förslag till avgörande

81. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag följaktligen att domstolen skall fastställa att:

1) Undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, är inte beroende av vilken juridisk form den skattskyldige som tillhandahåller sjukvårdande behandling har valt för sin verksamhet.

2) Undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är endast tillämpligt på transaktioner avseende sjukvårdande behandling som även i hemmet tillhandahålls av legitimerade sjuksköterskor och sjukvårdare, samt därmed förenade tjänster som är strikt nödvändiga och som konkret och ekonomiskt inte kan skiljas från de förstnämnda.

3) a) Verksamheter som grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

b) Det kan, även när den berörda medlemsstaten inte har antagit lämpliga bestämmelser i lag, inte uteslutas att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet har direkt effekt när den nationella domstolen på grundval av alla avgörande omständigheter kan fastställa att den skattskyldige är ett "organ... eller... organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer".