Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 12 mars 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 132.1 g — Undantag för tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete — Begreppet ’organ som … är erkända som organ av social karaktär ’ — Bemanningsföretag — Uthyrning av kvalificerad vårdpersonal — Undantag är uteslutet”

I mål C-594/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 21 augusti 2013, som inkom till domstolen den 21 november 2013, i målet

”go fair” Zeitarbeit OHG

mot

Finanzamt Hamburg-Altona,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe (referent) samt domarna J. Malenovský och M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 oktober 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— ”go fair” Zeitarbeit OHG, genom L. Gause, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Irlands regering, genom E. Creedon, M. Heneghan, G. Hodge och N.J. Travers, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener, C. Soulay och B.-R. Killmann, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 132.1 g och 134 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1, och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60).

2 Begäran har framställts i ett mål om överklagande mellan ”go fair” Zeitarbeit OHG (nedan kallat ”go fair”) och Finanzamt Hamburg-Altona (skattemyndigheten) angående mervärdesskatt på tjänster som ”go fair” tillhandahållit under beskattningsåret 2010.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

4 Artikel 10 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

5 Kapitel 2 i avdelning IX i detta direktiv har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Det kapitlet omfattar artiklarna 132–134.

6 Enligt artikel 132.1 punkt g i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.”

7 I artikel 134 i direktivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

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

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Tysk rätt

8 Enligt 4 § punkt 16 i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz, i dess lydelse enligt lag av den 19 december 2008, BGBl. 2008 I, s. 2794) (nedan kallad UStG) ska följande undantas från skatteplikt:

”Tjänster med nära koppling till driften av inrättningar för vård eller omsorg för i fysiskt, mentalt eller psykiskt hänseende hjälpbehövande personer som

…

k) tillhandahålls av inrättningar hos vilka kostnaderna för vård och omsorg under det föregående kalenderåret i minst 40 procent av fallen helt eller till övervägande delen betalats av de lagstadgade organen för socialförsäkring eller socialhjälp.

Tjänster i den mening som avses i första meningen och som tillhandahålls av inrättningarna enligt punkterna b–k är undantagna från skatteplikt när det, beroende på tjänsternas art, är fråga om tjänster som är föremål för ett erkännande, för ett avtal eller en överenskommelse enligt sociallagstiftning eller för betalning.”

9 12 § stycke 1 i lagen om uthyrning av personal (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, s. 158, i dess lydelse enligt lag av den 23 december 2002, BGBl. 2002 I, s. 4607) har följande lydelse:

”Avtalet mellan uthyraren av arbetskraft och den mottagande inrättningen ska ingås skriftligen. I dokumentet ska det uthyrande företaget ange huruvida det har tillstånd enligt 1 §. Den mottagande inrättningen ska i dokumentet ange vilka arbetsuppgifter som den inhyrda arbetskraften ska utföra och vilka yrkeskvalifikationer som krävs för dessa samt de väsentlig arbetsvillkor, inbegripet lön, som gäller för den mottagande inrättningens jämförbara arbetstagare …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 ”go fair” är ett handelsbolag (offene Handelsgesellschaft – OHG) vars verksamhetsföremål är att hyra ut personal enligt lagen om uthyrning av personal.

11 I egenskap av bemanningsföretag hyrde ”go fair” under år 2010 ut vårdpersonal, närmare bestämt sjuksköterskor och äldrevårdare, till stationära och ambulerande vårdinrättningar, i den mening som avses i 4 § punkt 16 UStG. ”go fairs” personal ingick i de berörda vårdinrättningarnas organisation. De utförde vårdtjänsterna på uppdrag av inrättningarna och var således bundna av inrättningarnas instruktioner. Vårdinrättningarna hade också tillsynsansvar för den inhyrda personalens arbete

12 Genom beslut av den 18 oktober 2010 om påförande av preliminär mervärdesskatt för september 2010, tillämpade Finanzamt Hamburg-Altona den normala skattesatsen på den omsättning som härrörde från ”go fairs” tjänsttillhandahållanden. ”go fair” överklagade detta beslut till Finanzgericht Hamburg (finansdomstolen i Hamburg) som ogillade överklagandet.

13 ”go fair” överklagade Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof (den federala finansdomstolen) som konstaterade att bolaget inte uppfyllde villkoren i 4 § punkt 16 k UStG, i den mån som det inte driver en inrättning för vård eller omsorg för i fysiskt, mentalt eller psykiskt hänseende hjälpbehövande personer, utan hyr ut personal på bestämd tid. Bolagets inkomster kan alltså inte undantas skatt med stöd av nämnda bestämmelse.

14 Bundesfinanzhof fann emellertid att ”go fair” tillhandahållit tjänster ”med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, och att det inte kan uteslutas att bolaget kan åberopa denna bestämmelse direkt och på så sätt åtnjuta det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen.

15 Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Beträffande tolkningen av artikel 132.1 g i direktiv 2006/112:

a) Kan en medlemsstat använda sitt utrymme för skönsmässig bedömning vid erkännandet av organ av social karaktär på så sätt att den erkänner personer som tillhandahåller tjänster åt socialförsäkringskassor (Sozialkassen) och vårdkassor (Pflegekassen), men inte legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt åt vårdbehövande?

b) För det fall att legitimerad vårdpersonal ska erkännas som organ av social karaktär, följer då erkännandet av ett bemanningsföretag som hyr ut legitimerad vårdpersonal till erkända vårdinrättningar (nedan kallade mottagande inrättningar), av att den uthyrda personalen är erkänd?

2. Beträffande tolkningen av artikel 134 a i direktiv 2006/112:

Är tillhandahållandet av legitimerad vårdpersonal, såsom en transaktion som är nära kopplad till socialt bistånd och socialförsäkring, absolut nödvändigt för att utföra den mottagande inrättningens (kundens) vårdtjänster om den mottagande inrättningen inte kan fungera utan personal?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller vårdtjänster direkt till vårdbehövande personer, och/eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som … är erkända som organ av social karaktär” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

17 Det ska inledningsvis erinras om att de begrepp som används för att definiera undantag som avses i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär alltså inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se dom Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16; kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22, och Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkterna 26 och 27).

18 Av artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 framgår att undantaget i den bestämmelsen är tillämpligt på tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor som dels har en nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, dels görs av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av

medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär (se dom Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34, och Zimmermann, C 174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).

19 Vad särskilt gäller det sistnämnda villkoret, som behandlas i den första tolkningsfrågan, ankommer det i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till de inrättningar som så önskar. Medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende (se dom Zimmermann, C 174/11, EU:C:2012:716, punkt 26).

20 Det framgår emellertid av domstolens praxis att det vid fastställandet av vilka organ som ska erkännas som organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, ankommer på de nationella myndigheterna att i överensstämmelse med unionsrätten och under överinseende av de nationella domstolarna beakta ett flertal omständigheter, såsom förekomsten av specifika bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, samt huruvida de aktuella kostnaderna slutligen till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (se, för ett liknande resonemang, dom Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkterna 57 och 58; Kingscrest Associates och Montecello, C 498/03, EU:C:2005:322, punkt 53, och Zimmermann, C 174/11, EU:C:2012:716, punkt 31).

21 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den tyska lagstiftaren inte erkänt sådana företag som ”go fair”, det vill säga bemanningsföretag som ställer personal till förfogande till vårdinrättningar, som organ av social karaktär i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.

22 Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang, för det första, få klarhet i huruvida en medlemsstats erkännande av inrättningar som organ av social karaktär, vilket i enlighet med artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 krävs för att kunna beviljas undantag enligt denna bestämmelse, även omfattar den legitimerade vårdpersonal som erbjuder sina tjänster direkt till vårdbehövande utan att kostnaderna täcks av socialförsäkringsorgan, och huruvida denna begränsning i den nationella lagstiftningen följaktligen strider mot unionsrätten.

23 I detta avseende räcker det att erinra om att med beskattningsbar person, i enlighet med artikel 9 i detta direktiv, avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. I enlighet med artikel 10 i nämnda direktiv utesluts alltså anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

24 Undantaget i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 kan följaktligen inte tillämpas direkt på personal i ett sådant bemanningsföretag som ”go fair”.

25 I likhet med vad Europeiska kommissionen med rätta har gjort gällande, är de i det nationella målet relevanta tjänsterna inte de tjänster som ”go fairs” anställda, inom ramen för deras avtal med vårdinrättningar, tillhandahåller de personer som är i behov av vård och omsorg, utan de tjänster som tillhandahålls av det nämnda bemanningsföretaget, det vill säga uthyrning av personal.

26 Även om detta bemanningsföretag inte erkänns som ett organ av social karaktär enligt tysk lagstiftning, vill den hänskjutande domstolen ändå, för det andra, få klarhet i huruvida ett sådant företag, på grund av dess uthyrning av kvalificerad vårdpersonal, skulle kunna åberopa artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 för att med stöd därav erkännas som ett ”organ av social karaktär”.

27 Vad gäller begreppet organ i denna bestämmelse, framgår det av rättspraxis att detta är tillräckligt omfattande för att även inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte (se dom Kingscrest Associates och Montecello, C 498/03, EU:C:2005:322, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Handelsbolag såsom ”go fair” kan således betraktas som organ i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

28 Vad gäller uttrycket ”av social karaktär” konstaterar domstolen däremot att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. I detta avseende saknar det betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.

29 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som … är erkända som organ av social karaktär” i nämnda bestämmelse.

Den andra frågan

30 Med beaktande av svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som … är erkända som organ av social karaktär” i nämnda bestämmelse.

Underskrifter