DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. juni 2007 *

I sag C-445/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 20. oktober 2005, indgået til Domstolen den 14. december 2005, i sagen:

Werner Haderer

mod

Finanzamt Wilmersdorf,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og P. Lindh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. december 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Wilmersdorf ved D. Bak, som befuldmægtiget

— den græske regering ved S. Spyropoulos og S. Trekli, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello stato G. De Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. marts 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en tvist mellem sagsøgeren i hovedsagen, Werner Haderer, og Finanzamt Wilmersdorf (herefter »Finanzamt«) angående sidstnævntes afslag på at fritage Werner Haderer for den merværdiafgift (herefter »moms«), som han blev pålagt for 1990 for undervisning, han har leveret som freelance-medarbejder (»freier Mitarbeiter«) ved Land Berlin.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I sjette direktivs artikel 13 bestemmes:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

[...]«

De nationale bestemmelser

4 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at efter Bundesfinanzhofs praksis:

— gælder fritagelsen i § 4, nr. 21, litra b), i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz), som affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »UStG«), kun for privatskoler og almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder og ikke for freelance-medarbejdere, der underviser ved sådanne skoler eller lignende uddannelsesinstitutioner

— fritager UStG's § 4, nr. 22, litra a), kun de institutioner, der er nævnt i samme bestemmelse, dvs. offentligretlige juridiske personer, institutter for administration eller økonomi, voksenuddannelsesinstitutioner eller andre institutioner, som har et almennyttigt formål eller et formål med tilknytning til faglige organisationer. Følgelig er tjenesteydelser, der leveres til disse institutioner af en fysisk person, ikke momsfritaget.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Ifølge forelæggelsesafgørelsen arbejdede Werner Haderer en årrække for delstaten Berlin som freelance-medarbejder. I 1990 arbejdede han ved en voksenuddannelsesinstitution (»Volkshochschule«) med hjælp til lektielæsning og ledede et keramik- og drejekursus ved en anden voksenuddannelsesinstitution og ved et voksenuddannelsessted (»Elternzentrum«). I dette år udgjorde Werner Harderers undervisningsarbejde regelmæssigt mere end 30 timer om ugen.

6 De aftaler, som lå til grund for Werner Harderers tjenesteydelser, blev indgået halvårligt hver semester med delstaten Berlin. Aftalerne indeholdt klausuler, hvoraf det fremgik, at de ikke indebar, at der opstod noget »ansættelsesforhold« i tysk ansættelsesrets forstand.

7 Werner Harderers løn, der blev betalt af delstaten Berlin, blev beregnet på timebasis. Socialsikringsbidrag, forsikringer og skat blev ikke indeholdt i lønnen. Der var ikke ret til betaling ved forfald, og han løb risiko for ikke at modtage løn, såfremt kurserne blev aflyst, også selv om det skyldtes et for lavt deltagerantal.

8 Inden for rammerne af disse aftaler modtog Werner Haderer et tillæg for sine bidrag til pension og sygeforsikring samt en procentvis fastsat feriegodtgørelse.

9 Da Finanzamt ikke havde modtaget nogen momsangivelser fra Werner Haderer for 1989-1991, pålagde det ham skønsmæssigt moms for 1990 med den begrundelse, at han ikke opfyldte betingelserne i UStG's § 4, nr. 21 eller 22, for momsfritagelse.

10 Finanzgericht gav ikke Werner Haderer medhold i den sag, som han anlagde til prøvelse af afgørelsen om momsansættelsen, idet den fandt, at Werner Harderers virksomhed ikke var fritaget i medfør af UStG.

11 Til støtte for sin appel for Bundesfinanzhof har Werner Haderer bl.a. gjort gældende, at de undervisningstjenester, som han præsterede i 1990, er momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

12 Bundesfinanzhof fandt, at disse tjenesteydelser ikke kan være fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), da en fysisk person ikke kan anses for et »[organ], der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«. Bundesfinanzhof har derimod med hensyn til samme stk. 1, litra j), stillet spørgsmål ved, om det for at være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, kræves, at en freelance-lærers undervisning leveres direkte til eleverne som modtagere af undervisningen, hvilket ville indebære, at eleverne betaler deres lærer, eller om det er tilstrækkeligt, at undervisningen ligesom i hovedsagen foregår i en skole eller på et universitet.

13 Da Bundesfinanzhof fandt, at afgørelsen af den for den verserende tvist nødvendiggjorde en fortolkning af sjette direktiv, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er privattimer på skole- eller universitetsniveau, som gives af en underviser, kun afgiftsfritaget i medfør af [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), [...], såfremt underviseren tilbyder sine undervisningstjenester direkte til eleven [eller] den studerende som modtager af tjenesten, dvs. at tjenesten betales af sidstnævnte person, eller er det tilstrækkeligt, at det er en skole eller videregående uddannelsesinstitution eller et universitet, som er modtager af underviserens tjenester?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forlæggende ret nærmere bestemt oplyst, om undervisning, leveret af en privatperson i egenskab af freelancemedarbejder under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kan være omfattet af momsfritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j). Særligt ønsker den forelæggende ret oplyst, om der med henblik på denne fritagelse skal være et direkte forhold mellem underviseren som den, der giver undervisningstimerne, og eleverne eller de studerende som modtagere af undervisningstimerne, hvilket ifølge den forelæggende ret indebærer, at eleverne eller de studerende betaler underviseren direkte.

15 Finanzamt og den italienske regering har gjort gældende, at den form for virksomhed, der er tvist om i hovedsagen, ikke skal være momsfritaget. Den græske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har derimod anført, at sådan virksomhed skal være fritaget.

16 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at fritage visse former for virksomhed af almen interesse for moms. Denne fritagelse vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 16, og af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 24).

17 De fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, er i henhold til Domstolens faste retspraksis selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås,

at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23, samt Ygeia-dommen, præmis 15).

18 De udtryk, der er anvendt til at beskrive disse fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43, og af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 36). Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (jf. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 42, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, og af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 24). Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og på området for universitetsundervisning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 47).

19 Dette må også gælde for de særlige betingelser, der skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser, og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling, den erhvervsdrivende, der præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde (jf. i denne retning dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 16-20).

20 I hovedsagen er det ubestridt, at Werner Haderer i Tyskland ikke anses for at forfølge tilsvarende formål som de offentligretlige organer, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

21 Det skal derfor undersøges, om den form for virksomhed, der er tvist om i hovedsagen, kan være omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), hvorefter »privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau« er momsfritaget.

22 I denne forbindelse bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), ikke indeholder nogen definition af begrebet »[undervisning] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand.

23 Selv om den forelæggende ret ikke har givet udtryk for tvivl om, hvorvidt den form for virksomhed, der er tvist om i hovedsagen, er omfattet af dette begreb, har Finanzamt imidlertid gjort gældende, at det keramik- og drejekursus, som Werner Haderer gav, under hensyn til den strenge fortolkning, der skal anlægges med hensyn til momsfritagelserne, ikke indebærer tilsvarende krav som de kurser, der normalt afholdes i skoler og på universiteter. Sådanne kurser sigter derimod udelukkende på fritidsaktiviteter. Finanzamt har gjort gældende, at mens sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ud over skole- og universitetsundervisning omfatter »uddannelse af børn og unge« eller »faglig uddannelse eller omskoling«, anfører stk. 1, litra j), kun nævnte undervisning, med udelukkelse af enhver anden form for uddannelse.

24 Selv om det herved er korrekt, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes strengt, vil en særlig streng fortolkning af begrebet »skole og universitetsundervisning« risikere at medføre, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, fordi medlemsstaternes respektive undervisningssystemer er opbygget forskelligt. Sådanne forskelle vil være uforenelige med de krav i henhold til retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 17.

25 I det omfang Finanzamts argument på dette punkt bygger på en særlig fortolkning af begrebet »skole« eller »universitet« i det tyske undervisningssystems forstand, bemærkes, at pålæggelse af eller fritagelse for moms med hensyn til en bestemt transaktion ikke kan afhænge af, hvorledes den kvalificeres i national ret (jf. Kingscrest Associates og Montecello-dommen, præmis 25).

26 Uden at det er nødvendigt i denne dom at give en præcis definition af fællesskabsbegrebet »skole- og universitetsundervisning« med hensyn til momsordningen, er det i det foreliggende tilfælde tilstrækkeligt at bemærke, at dette begreb ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv, men omfatter aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter.

27 Det tilkommer den forelæggende ret, i det omfang det er nødvendigt, på ny i lyset af disse elementer at undersøge, om de aktiviteter, der er tvist om i hovedsagen, vedrører »[undervisning] på skole- og universitetsniveau« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

28 For at kunne være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), er det endvidere ikke tilstrækkeligt, at timerne er på skole- eller universitetsniveau, de skal desuden være »privattimer givet af undervisere«.

29 Selv om det fremgår af sagen, at Werner Haderer giver timer som underviser, idet dette ikke er blevet bestridt af hverken Finanzamt eller medlemsstaterne og Kommissionen i de indlæg, som disse har indgivet i medfør af artikel 23 i statutten for Domstolen, er spørgsmålet i hovedsagen imidlertid, om sådanne timer gives som »privattimer«.

30 Dette sidstnævnte udtryk gør det muligt at sondre mellem de ydelser, der leveres af de organer, som er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og de ydelser, som er omhandlet i stk. 1, litra j), og som leveres af undervisere for deres egen regning og under deres eget ansvar.

31 Blandt sidstnævnte ydelser kan f.eks. være privatkurser, i hvilke tilfælde der i princippet er en forbindelse mellem timernes konkrete indhold og underviserens kvalifikationer. Ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), er herved på ingen måde til hinder for, at timer, der gives til flere personer på en gang, er omfattet af den fritagelse, der er indført ved denne bestemmelse.

32 Således som Kommissionen har gjort gældende, indebærer kravet om, at timerne skal være privattimer, desuden ikke nødvendigvis, at der foreligger et direkte kontraktforhold mellem modtagerne af timerne og den underviser, der giver disse. Et sådant kontraktforhold foreligger ofte med andre personer end disse modtagere, såsom elevernes eller de studerendes forældre.

33 I hovedsagen kunne nogle af de omstændigheder, der fremgår af sagen, isoleret set, således som det fremgår af denne doms præmis 5-8, ganske vist indikere, at Werner Haderer udøvede sin virksomhed for egen regning og under eget ansvar, således at han udøvede virksomheden »privat«. Dette er bl.a. tilfældet med hensyn til den

omstændighed, at han ikke har ret til løn i tilfælde af forfald, eller at han bærer risikoen for at miste sin løn, hvis kurserne aflyses.

34 Det fremgår imidlertid af samme præmisser i denne dom, at Werner Haderer leverer de tjenester, der er tvist om i hovedsagen, på grundlag af på hinanden følgende aftaler indgået med delstaten Berlin. Det fremgår, at bortset fra det tilfælde, hvor kurset aflyses på grund af manglende elever eller studerende, er den løn, han modtager, fastsat på timebasis uafhængig af antallet af deltagere i kurserne. Selv om det i disse aftaler præciseres, at de ikke indebærer, at der opstår noget »ansættelsesforhold« i tysk ansættelsesrets forstand, modtog Werner Haderer et tillæg for sine bidrag til pension- og sygeforsikring samt en procentvis fastsat feriegodtgørelse. Endelig udøvede Werner Haderer den virksomhed, der er tvist om i hovedsagen, i voksenundervisningscentre, som administreres af delstaten Berlin.

35 De omstændigheder, der fremhævet i foregående præmis, indikerer således, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge under hensyntagen til samtlige omstændigheder i hovedsagen, at Werner Haderer — idet han ikke giver timerne for egen regning og under eget ansvar — i realiteten i sin egenskab af underviser har stillet sig til rådighed for delstaten Berlin, som har lønnet ham som en tjenesteyder, der leverer ydelser til fordel for det undervisningssystem, som administreres af denne delstat.

36 Kommissionen har gjort gældende, at det ville være i strid med det fælles formål med de specifikke fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) og j), og skabe et hul i det system, som disse to bestemmelser udgør, at nægte fritagelse i situationer som dem, der er genstand for tvisten i hovedsagen. Timer givet af freelance-lærere vil således i visse tilfælde kunne svare til den undervisning, der gives af de »organer«, der er nævnt i stk. 1, litra i).

37 Den omstændighed alene, at de to fritagelseskategorier, der er anført i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) og j), bl.a. har til formål at fremme »skole- eller universitetsundervisning« som en form for virksomhed af almen interesse, kan ikke danne grundlag for den opfattelse, at disse to bestemmelser udgør et samlet system, således at momsfritagelsen omfatter former for virksomhed, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i henholdsvis den ene eller den anden af disse bestemmelser, hvis ordlyd, således som det fremgår af denne doms præmis 16-19, skal fortolkes strengt og alene sigter på de former for virksomhed, der heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.

38 På baggrund af de forudgående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kan virksomhed, som består i at give hjælp til lektielæsning og lede et keramik- og drejekursus ved et voksenundervisningscenter, og som udøves af en privatperson, der har status af freelance-medarbejder, kun være omfattet af momsfritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), hvis denne virksomhed udgør timer givet på skole- eller universitetsniveau af en underviser for dennes regning og under dennes ansvar. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i tvisten i hovedsagen.

Sagens omkostninger

39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kan virksomhed, som består i at give hjælp til lektielæsning og lede et keramik- og drejekursus ved et voksenundervisningscenter, og som udøves af en privatperson, der har status af freelance-medarbejder, kun være omfattet af momsfritagelsen i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, hvis denne virksomhed udgør timer givet på skole- eller universitetsniveau af en underviser for dennes regning og under dennes ansvar. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i tvisten i hovedsagen.

Underskrifter