

## Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

12. marts 2015 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra g) – fritagelse for tjenesteydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring – begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter« – vikarbureau – tilrådgivelsesstillelsen af kvalificeret plejepersonale – udelukket fra fritagelsen«

I sag C-594/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 21. august 2013, indgået til Domstolen den 21. november 2013, i sagen:

**»go fair« Zeitarbeit OHG**

mod

**Finanzamt Hamburg-Altona,**

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe (refererende dommer), og dommerne J. Malenovský og M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. oktober 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »go fair« Zeitarbeit OHG ved Rechtsanwalt L. Gause
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Irland ved E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan og N.J. Travers, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved A. Cordewener, C. Soulay og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra g), og artikel 134, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en revisionsappel iværksat af »go fair« Zeitarbeit OHG (herefter »go fair«) mod Finanzamt Hamburg-Altona (skatte- og afgiftsmyndighed) vedrørende opkrævning af omsætningsafgift for skatteåret 2010 på tjenesteydelser leveret af den sagsøgende part.

## **Retsforskrifter**

### *Direktiv 2006/112*

3 I artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 bestemmes:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

4 Direktivets artikel 10 bestemmer:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«

5 Afsnit IX, kapitel 2, i det pågældende direktiv indeholder bestemmelser om »fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Dette kapitel indeholder artikel 132-134.

6 I henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, litra g), fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

7 Direktivets artikel 134 har følgende ordlyd:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med [...] erhvervsvirksomheder[, der er underlagt merværdiafgift (herefter »moms«)].«

*Tysk ret*

8 I henhold til § 4, nr. 16, i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, i den affattelse, der følger af lov af 19.12.2008, BGBl. 2008 I, s. 2794, herefter »UStG«) er følgende transaktioner fritaget for afgift:

»[Y]delser med nær tilknytning til driften af institutioner til pasning og pleje af fysisk, mentalt eller psykisk plejekrævende personer, som leveres af

[...]

k) institutioner, hvor pasnings- eller plejeudgifterne i det forudgående kalenderår i mindst 40 procent af tilfældene fuldt ud eller for den overvejende del er blevet godtgjort af de lovmæssige sociale sikrings- eller hjælpeorganer.

Ydelser som omhandlet i første punktum, der leveres af institutioner efter litra b)-k), er fritaget, for så vidt som de har karakter af ydelser, som anerkendelsen, kontrakten eller aftalen i henhold til den sociale lovgivning eller godtgørelsen vedrører.«

9 § 12, stk. 1, i Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (lov om ordning for vikarbureauer, BGBl. 1995 I, s. 158, i den affattelse, der følger af lov af 23.12.2002, BGBl. 2002 I, s. 4607) bestemmer:

»Aftalen mellem vikarbureauet og brugervirksomheden skal være skriftlig. I dokumentet skal vikarbureauet erklære, om det råder over tilladelsen i henhold til § 1. Brugervirksomheden skal i dokumentet anføre, hvilke særlige karakteristika de arbejdsopgaver, der skal udføres af vikaren, har, og hvilke faglige kvalifikationer der er nødvendige dertil, samt hvilke væsentlige arbejdsforhold, herunder aflønning, der gælder i brugervirksomheden for en sammenlignelig arbejdstager fra brugervirksomheden [...]«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

10 »go fair« er et interessentskab (offene Handelsgesellschaft – OHG), hvis formål er tilrådighedsstillelse af arbejdskraft på grundlag af lov om ordning for vikarbureauer.

11 Som vikarbureau stillede virksomheden i 2010 pleje- og omsorgsmedarbejdere, dvs. sygeplejere og geriatriske sygeplejersker, der var ansat hos denne, til rådighed for stationære og ambulante plejeinstitutioner som omhandlet i UStG's § 4, nr. 16. »go fairs« arbejdstagere var organisatorisk tilknyttet den respektive plejeinstitution. De udførte plejeydelserne på vegne af denne institution og var for så vidt underlagt dennes instrukser. Det påhvilede ligeledes disse plejeinstitutioner at føre tjenstligt og fagligt tilsyn med vikarernes arbejdsopgaver.

12 Ved afgørelse af 18. oktober 2010 om ansættelse af forskudsbetalingen af momsen for september 2010 pålagde Finanzamt Hamburg-Altona normalsatsen på indtægter, der stammede fra »go fairs« levering af tjenesteydelser. Den af »go fair« indbragte sag til prøvelse af denne afgørelse blev forkastet af Finanzgericht Hamburg.

13 »go fair« har anlagt revisionsappel ved Bundesfinanzhof, der har fastslået, at selskabet ikke opfylder betingelserne i UStG's § 4, nr. 16, litra k), da virksomheden ikke driver en institution til pasning og pleje af fysisk, mentalt eller psykisk plejekrævende personer, men derimod vikarbureauvirksomhed. Virksomhedens indtægter er således ikke fritaget for afgift i henhold til denne bestemmelse.

14 Retten er imidlertid af den opfattelse, at »go fair« har leveret tjenesteydelser, der har »nær tilknytning til social bistand og social sikring« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 132,

stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, og at det ikke kan udelukkes, at virksomheden direkte kan påberåbe sig denne bestemmelse og således drage fordel af den deri fastsatte fritagelse.

15 På den baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Vedrørende fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112:

a) Kan en medlemsstat udøve den skønsbeføjelse, som tillægges den i forbindelse med anerkendelsen som foretagende af almennyttig karakter, på en sådan måde, at den ganske vist anerkender personer, der leverer deres ydelser til social- og plejeforsikringsinstitutioner, men ikke også statsprøvede plejemedarbejdere, der leverer deres ydelser direkte til plejekrævende?

b) Såfremt statsprøvede plejemedarbejdere skal anerkendes som almennyttigt foretagende: Følger anerkendelsen af et vikarbureau, der stiller statsprøvede plejemedarbejdere til rådighed for anerkendte plejeinstitutioner (modtagende institutioner), af anerkendelsen af det personale, der stilles til rådighed?

2) Vedrørende fortolkningen af artikel 134, litra a), i direktiv 2006/112:

Er tilrådighedsstillingen af statsprøvede plejemedarbejdere med henblik på levering af den modtagende institutions (brugervirksomheds) plejeydelser uomgængelig nødvendig som en transaktion med nær tilknytning til social bistand og social sikring, hvis den modtagende institution ikke kan arbejde uden personale?«

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### *Det første spørgsmål*

16 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at statsprøvede plejemedarbejdere, der leverer deres ydelser direkte til plejekrævende personer, og/eller et vikarbureau, der stiller sådant personale til rådighed for institutioner, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter, henhører under begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter« i denne bestemmelses forstand.

17 Det skal indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, som er en del af den fælles momsordning. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. domme *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16, *Kommissionen mod Nederlandene*, C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 49, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 22, og *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 26 og 27).

18 Det følger af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, at den heri fastsatte fritagelse finder anvendelse på tjenesteydelser og levering af goder, som dels har en nær tilknytning til social bistand og social sikring, dels præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter (jf. domme *Kingscrest Associates og Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 34,

og Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 21).

19 Hvad særligt angår sidstnævnte betingelse, som er genstand for det første præjudicielle spørgsmål, tilkommer det principielt hver medlemsstat i sin nationale lovgivning at fastsætte reglerne for, hvornår de institutioner, der ansøger om det, kan gives en sådan anerkendelse. Medlemsstaterne råder i denne forbindelse over en skønsbeføjelse (jf. dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26).

20 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at det tilkommer de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold med henblik på at fastlægge de organer, hvis »almennyttig[e] karakter« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal anerkendes i denne bestemmelses forstand. Disse forhold kan bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsatte i lovgivning eller administrativt, vedrører afgifter eller social sikring – den almene interesse i den berørte afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige personer, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer (jf. i denne retning domme Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 57 og 58, Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 53, og Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 31).

21 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den tyske lovgiver ikke har anerkendt vikarbureauer såsom »go fair«, som stiller personale til rådighed for plejehinstitutioner, som foretagender af almennyttig karakter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.

22 Under disse omstændigheder ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om en medlemsstats anerkendelse af organer som værende foretagender af almennyttig karakter som krævet i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 for at kunne drage fordel af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse ligeledes omfatter statsprøvede plejemedarbejdere, der leverer deres ydelser direkte til plejekrævende personer, uden at omkostningerne bæres af sociale sikringsorganer, og om begrænsningen i national ret således er i strid med EU-retten.

23 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, at i overensstemmelse med dette direktivs artikel 9 forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. I henhold til direktivets artikel 10 medfører denne betingelse således, at lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

24 Den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 kan følgelig ikke finde anvendelse direkte på personalet i et vikarbureau såsom »go fair«.

25 Som Europa-Kommissionen med rette har gjort gældende, er de eneste relevante tjenesteydelser under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder under alle omstændigheder ikke de ydelser, som de arbejdstagere, der er ansat af »go fair«, leverer inden for rammerne af et underordningsforhold med plejehinstitutionerne til de personer, der kræver hjælp eller pleje, men de tjenesteydelser, der udbydes af vikarbureauet, nemlig tilrådighedsstillelsen af disse arbejdstagere.

26 Skønt sidstnævnte virksomhed ikke anerkendes i henhold til tysk lovgivning som værende et foretagende af almennyttig karakter, ønsker den forelæggende ret imidlertid for det andet oplyst,

om et sådant selskab på grund af sine aktiviteter med tilrådgivningsstilling af kvalificeret plejepersonale kan påberåbe sig artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 for heraf at udlede retten til at blive anerkendt som værende et »foretagende af almennyttig karakter«.

27 Hvad for det første angår begrebet »organ«, som findes i denne bestemmelse, fremgår det af retspraksis, at dette begreb er tilstrækkeligt bredt til at omfatte private enheder, der har gevinst for øje (jf. dom Kingscrest Associates og Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Et interessentskab såsom »go fair« kan således betragtes som et »organ« i denne bestemmelses forstand.

28 Hvad for det andet angår udtrykket »foretagende af almennyttig karakter« skal det derimod bemærkes, at tilrådgivningsstillingen af arbejdstagere ikke som sådan udgør en levering af tjenesteydelser af almen interesse på det sociale område. Det er i denne forbindelse uden relevans, at det pågældende personale er plejepersonale, eller at dette personale stilles til rådighed for anerkendte plejehospitaler.

29 Det første spørgsmål skal således besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at hverken statsprøvede plejemedarbejdere, der leverer deres ydelser direkte til plejekrævende personer, eller et vikarbureau, der stiller sådant personale til rådighed for institutioner, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter, henhører under begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter«, som findes i denne bestemmelse.

#### *Det andet spørgsmål*

30 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

#### **Sagens omkostninger**

31 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

**Artikel 132, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at hverken statsprøvede plejemedarbejdere, der leverer deres ydelser direkte til plejekrævende personer, eller et vikarbureau, der stiller sådant personale til rådighed for institutioner, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter, henhører under begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter«, som findes i denne bestemmelse.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.