

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 21 oktober 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 i och j – Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset – Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning – Skolundervisning eller universitetsutbildning – Grundläggande kurser i simning”

I mål C-373/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 27 mars 2019, som inkom till domstolen den 13 maj 2019, i målet

Finanzamt München Abteilung III

mot

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Jürimäe, tillika tillförordnad ordförande på nionde avdelningen, samt domarna S. Rodin (referent) och N. Piçarra,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom S. Eisenberg och J. Möller, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

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 artikel 132.1 i och j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L

347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt München Abteilung III (skattekontoret München, avdelning III, Tyskland) (nedan kallat skattekontoret) och Dubrovin & Tröger – Aquatics (nedan kallat Dubrovin & Tröger) angående skattekontorets beslut att neka undantag från mervärdesskatteplikt för den simundervisning som Dubrovin & Tröger ger.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning IX i direktiv 2006/112, med rubriken "Undantag från skatteplikt", innehåller bland annat ett kapitel 2, som rör "[u]ndantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". I det kapitlet finns artikel 132.1 som har följande lydelse:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

j) Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.

..."

Tyskrätt

4 1 § punkt 1 Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningskatt) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig på det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

"Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

1. Leveranser och andra tjänster mot ersättning som tillhandahålls inom landet av en företagare inom ramen för sin rörelse. ...

..."

5 I 4 § UStG, med rubriken "Undantag för leveranser och andra tjänster", föreskrivs följande:

"Följande transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 i denna lag är undantagna från skatteplikt:

...

21. a) Tjänster med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning,

aa) om de har erhållit ett statligt eller delstatligt godkännande som friskola enligt artikel 7.4 i Grundgesetz (grundlagen), eller

bb) om den behöriga delstatsmyndigheten intygar att de i vederbörlig ordning förbereder för ett yrke eller en examen som ska erläggas inför en offentligrättslig juridisk person.

b) Undervisningstjänster med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av lärare som är egenföretagare,

aa) vid högskolor, i den mening som avses i 1 och 70 §§ Hochschulrahmengesetz (ramlag för högskolor), och offentliga skolor för allmän undervisning eller yrkesutbildning, eller

bb) vid privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning, under förutsättning att de uppfyller villkoren i led a.

22. a) Konferenser, kurser och andra evenemang av vetenskaplig eller upplysande art om de genomförs av offentligrättsliga juridiska personer, förvaltnings- eller vetenskapsakademier, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller anknytning till ett yrkesförbund och inkomsterna till största delen används för att täcka kostnaderna.

b) Andra kulturella och idrottsliga evenemang som genomförs av sådana organ som omnämns i led a, såvitt ersättningen består i deltagaravgifter.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Dubrovin & Tröger driver en simskola i form av ett privaträttsligt bolag. Inom ramen för sin verksamhet erbjuder bolaget, huvudsakligen för barn, kurser på olika nivåer för inläring av grunderna och teknikerna i simning. Bolaget anser att dessa tjänster av denna anledning ska vara undantagna från mervärdesskatt.

7 Efter en skattekontroll avseende åren 2007–2011 bedömde skattekontoret att nämnda tjänster inte omfattades av undantaget från mervärdesskatteplikt i 4 § leden 21 och 22 UStG och utfärdade därför, den 22 november 2011, den 3 september 2012 och den 12 augusti 2013, årliga beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för dessa år.

8 Efter det att Dubrovin & Trögers begäran om omprövning av dessa beslut hade avslagits överklagade bolaget dessa beslut till Finanzgericht (Skattedomstolen, Tyskland).

9 Medan överklagandet var anhängigt utfärdade skattekontoret, den 21 december 2017, ändrade årliga beslut i vilka skattekontoret vidhöll att de tjänster som är aktuella i det nationella målet utgjorde beskattningsbara transaktioner, men beaktade och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt. I enlighet med tillämpliga skatteprocessuella regler blev dessa ändrade årliga beslut föremål för förfarandet vid Finanzgericht (Skattedomstolen).

10 Nämnda domstol biföll överklagandet och påpekade att även om de tjänster som är aktuella i det nationella målet inte var undantagna från skatteplikt enligt nationell rätt, så skulle de vara det enligt artikel 132.1 j i direktiv 2006/112, såsom den tolkats av EU-domstolen och Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

11 Finanzgericht (Skattedomstolen) fann nämligen att undervisning i grundläggande tekniker i simning utgör skolundervisning och att ett privaträttsligt bolag dessutom, på samma sätt som en enmansföretagare, kan åberopa artikel 132.1 j i direktiv 2006/112.

12 Skattekontoret överklagade Finanzgerichts (Skattedomstolen) avgörande till den

hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen). Skattekontoret gjorde bland annat gällande att de tjänster som är aktuella i det nationella målet inte, vare sig enligt unionsrätten eller enligt nationell rätt, omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt, eftersom Dubrovin & Tröger inte har ställning som lärare som ger undervisning privat, i den mening som avses i artikel 132.1 j i direktiv 2006/112.

13 I detta hänseende anser den hänskjutande domstolen för det första att de tjänster som Dubrovin & Tröger tillhandahåller utgör undervisning, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, eftersom det finns ett utpräglat allmänintresse av utbildning i den viktiga grundläggande färdigheten simning, en färdighet som alla människor bör ha, bland annat för att kunna hantera nödsituationer i vattenmiljö.

14 Den hänskjutande domstolen har tillagt att förevarande mål skiljer sig från det mål som ledde till domen av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), i vilken EU-domstolen slog fast att begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, inte omfattar körkortsundervisning som ges av en trafikskola. Förutom att den senare utgör en specialiserad utbildning, medan de olika simkurserna är ägnade att komplettera varandra, är den inte av allmänintresse.

15 För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka kriterier som är avgörande för att ett organ ska kunna anses vara erkänt som "organ med liknande syften" som offentlighetsrättsliga organ med syftet undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, i den mening som avses i artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112.

16 Den hänskjutande domstolen är av uppfattningen att kriterierna i domen av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), avseende erkännande av ett organs "sociala karaktär" enligt artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, ska tillämpas analogt på erkännande av ett organ som "organ med liknande syften" enligt artikel 132.1 i) i detta direktiv. Ett erkännande av Dubrovin & Tröger såsom ett organ som erkänns som "organ med liknande syften" skulle kunna följa av det allmänintresse som är knutet till utbildning i den viktiga grundläggande färdigheten simning.

17 Den hänskjutande domstolen undrar för det tredje vilka krav som gäller för den ställning som "lärare som ger undervisning privat" som aktören ska ha för att kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 j i direktiv 2006/112. Principen om skatteneutralitet skulle i detta avseende kunna utgöra hinder för att näringsidkare som utför likadana transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende, beroende på om de har ställning som enmansföretagare eller privaträttsliga bolag. Domstolen har dessutom redan slagit fast att den omständigheten att läraren ger undervisning till flera personer samtidigt inte hindrar att han eller hon kvalificeras som lärare som ger undervisning privat (dom av den 14 juni 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punkterna 30 och 31).

18 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Omfattar begreppet skolundervisning eller universitetsutbildning, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i [direktiv 2006/112], även simundervisning?

2) Kan erkännande av ett organ i den mening som avses i artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 som ett organ med liknande syften som organ för undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, följa av att den undervisning som ges av detta organ avser en viktig grundläggande färdighet (i förevarande fall

simning)?

3) För det fall fråga 2 besvaras nekande: Är en förutsättning för undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 j i direktiv 2006/112 att den beskattningsbara personen är enmansföretagare?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Denförstafrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, ska tolkas på så sätt att det omfattar simundervisning som en simskola ger.

20 I artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs undantag från skatteplikt som, såsom framgår av rubriken till det kapitel som artikeln ingår i, syftar till att främja vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Dessa undantag omfattar dock inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punkt 22 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 17).

21 Enligt domstolens praxis är dessa undantag självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (dom av den 26 oktober 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punkt 17 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 18).

22 Domstolen har tidigare slagit fast att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen, som följer av artikel 2 i direktivet, att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs av en beskattningsbar person. Denna regel om restriktiv tolkning innebär dock 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 (dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punkt 23 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 19).

23 Det bör noteras att artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112 inte innehåller någon definition av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning".

24 Domstolen har emellertid för det första slagit fast att en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna utgör en särskilt viktig beståndsdel av undervisningsverksamheten (dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 18, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 21).

25 Domstolen har för det andra preciserat att begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i direktiv 2006/112, inte enbart avser utbildning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar nämligen även annan verksamhet som avser undervisning som ges i skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att verksamheten inte enbart utgör en fritidsaktivitet (dom av den 28 januari 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punkt 29 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkterna 22 och 23).

26 Begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, omfattar således verksamheter som skiljer sig åt på grund av såväl deras art som det sammanhang i vilket de utövas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 20, och dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 24).

27 Av detta följer att unionslagstiftaren genom detta begrepp har avsett att hänvisa till en viss typ av utbildningssystem som är gemensamt för alla medlemsstater, oberoende av de specifika särdragen i respektive nationellt system (dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 25).

28 Begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i mervärdesskattesystemet, hänvisar följaktligen i allmänhet till ett system med integrerad överföring av kunskaper och färdigheter rörande en bred och varierad uppsättning ämnen, samt till elevernas och studenternas fördjupning och utveckling av sådana kunskaper och färdigheter i takt med deras framsteg och deras specialisering inom de olika nivåer som ingår i detta system (dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 26).

29 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som det ska bedömas om simundervisning som en simskola ger, såsom den som är aktuell i det nationella målet, kan omfattas av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112.

30 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen understrukit att det finns ett utpräglat allmänintresse av simundervisning och att denna omständighet gör det möjligt att, med avseende på det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 i direktiv 2006/112, skilja denna undervisning från annan utbildning, såsom körkortsundervisning som ges av en trafikskola, som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Det ska emellertid påpekas att även om simundervisning som en simskola ger, såsom den som är aktuell i det nationella målet, är av viss betydelse och eftersträvar ett mål av allmänintresse, utgör den inte desto mindre en specialiserad utbildning som ges punktvis och som inte i sig motsvarar överföring av kunskaper och färdigheter rörande en bred och varierad uppsättning ämnen, samt fördjupning och utveckling av dessa kunskaper och färdigheter, vilket är kännetecknande för skolundervisning eller universitetsutbildning (se, analogt, dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 29, och beslut av den 7 oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, ej publicerat, EU:C:2019:840, punkt 33).

32 För övrigt kan domstolen visserligen inte förneka betydelsen av de kunskaper som överförs vid körkortsundervisning och undervisning i segling, bland annat för att kunna hantera

nödsituationer och, mer allmänt, för att säkerställa personers säkerhet och fysiska integritet. Domstolen fann emellertid i domen av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), och i beslutet av den 7 oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, ej publicerat, EU:C:2019:840), att dessa utbildningar inte omfattas av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112.

33 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, ska tolkas på så sätt att det inte omfattar simundervisning som en simskola ger.

Den andra och tredje frågan

34 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 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:

Begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas på så sätt att det inte omfattar simundervisning som en simskola ger.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.