



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 15 november 2012\*

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Undantag från skatteplikt — Artikel 13 A.1 g och 13 A.2 — Tillhandahållanden som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring som tillhandahålls av offentlighetsorgan eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer — Erkännande — Villkor som inte är tillämpliga på andra organisationer än offentlighetsorgan — Medlemsstaternas utrymme för skönmässiga bedömning — Gränser — Principen om skatteneutralitet”

I mål C-174/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 2 mars 2011, som inkom till domstolen den 13 april 2011, i målet

**Finanzamt Steglitz**

mot

**Ines Zimmermann,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av A. Rosas, tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna M. Ilešič, U. Löhmus (referent), A. Arabadjiev och C. G. Fernlund,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 maj 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ines Zimmermann, genom U. Behr, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 juli 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

\* Rättegångsspråk: tyska.

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 g och 13 A.1 a 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ines Zimmermann och Finanzamt Steglitz (skattemyndigheten i Steglitz) (nedan kallad Finanzamt) angående mervärdesskatt att betala för åren 1993 och 1994.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätten*

- 3 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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 och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

...

- 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.

...”

- 4 I artikel 13 A.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n 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.
- 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.
- 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) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om
  - det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,
  - det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

#### *Tysk rätt*

- 5 I 4 § 1993 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1993) (nedan kallad UStG), i dess lydelse under åren 1993 och 1994, som målet avser, föreskrevs följande:

”Från skatteplikt undantas ...:

...

16. omsättning som har nära anknytning till verksamhet som bedrivs av ... en inrättning som tillhandahåller ambulering vård av personer som är sjuka eller i behov av omvårdnad, när

- a) dessa inrättningar drivs av offentligrättsliga juridiska personer, eller

...

- e) kostnaderna för vård vid inrättningar för ambulering vård, av personer som är sjuka eller i behov av omvårdnad, under föregående kalenderår i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd

...

18. tjänster som tillhandahålls av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja frivilligt arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i en sådan frivilligorganisation, när

- a) dessa organisationer uteslutande och direkt verkar för allmännyttiga, välgörande eller kyrkliga ändamål,
- b) tjänsterna direkt gagnar den grupp av personer som organisationen, enligt stadgar, urkunder eller andra konstituerande bestämmelser, ska gynna, och
- c) ersättningen för tjänsterna är lägre än den genomsnittliga ersättningen till företag med vinstsyfte för motsvarande tjänster. ...”

- 6 Den i 4 § punkt 16 e UStG föreskrivna tröskeln om två tredjedelar (nedan kallad tvåtredjedelströskeln) sänktes till 40 procent från och med den 1 januari 1995.

- 7 Det i 4 § punkt 18 UStG nämnda begreppet "allmän välfärd" definieras i 66 § andra stycket i skattelagen (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, s. 613, och BGBl. 1977 I, s. 269) på följande sätt:

"Allmän välfärd innebär ett planerat skydd till allmänhetens bästa och utan vinstsyfte för behövande eller utsatta personer. Omsorgen kan omfatta välbefinnandet avseende hälsa, moral, uppfostran eller ekonomi och ta sikte på förebyggande åtgärder eller hjälp."

- 8 I 23 § 1993 års förordning om införande av mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993) (nedan kallad UStDV) uppräknas elva föreningar vilka erkänts av det allmänna som förbund för allmän välfärd i den mening som avses i 4 § punkt 18 UStG.

### Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 Ines Zimmermann är legitimerad sjuksköterska och var år 1992 anställd vid en vårdcentral som ansvarig för vårdtjänsterna. Sedan början av år 1993 behandlade hon i egenskap av enskild näringsidkare dessutom enskilda patienter, och registrerade den 1 juni 1993 en verksamhet för ambulansvård. Efter ansökan av den 27 augusti 1993 omfattades hon från och med den 1 oktober 1993 av socialförsäkringssystemet vad gällde hemtjänst och hemvård. I mervärdesskattedeclarationerna för åren 1993 och 1994 redovisade hon sin omsättning som undantagen från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG.
- 10 År 1999 slog Finanzamt fast att Ines Zimmermann tillsammans med sin personal hade behandlat 76 personer under år 1993. Av dessa var 52 personer (68 procent) privata patienter. Finanzamt beslutade på grund härav att de tjänster som klaganden tillhandahållit år 1993 inte skulle omfattas av det i 4 § punkt 16 e UStG föreskrivna undantaget från skatteplikt.
- 11 Som skäl angav Finanzamt att det enligt denna bestämmelse krävdes att kostnaderna i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del hade täckts av lagstadgade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd. Finanzamt medgav inte heller undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG för de tjänster som Ines Zimmermann hade tillhandahållit under år 1994, eftersom denna bestämmelse tog sikte på förhållandena under det föregående kalenderåret. Undantaget från skatteplikt enligt 4 § punkt 14 var emellertid tillämpligt såvitt gällde den vård av terapeutiskt slag som Ines Zimmermann hade tillhandahållit. I beslut av den 27 april 1999 uppskattade Finanzamt andelen sådana tjänster till en tredjedel.
- 12 Ines Zimmermann begärde omprövning av de aktuella beskattningsbesluten. Finanzamt beslutade vid omprövning att inte ändra beskattningsbesluten. Ines Zimmermann överklagade Finanzamts omprövningsbeslut hos Finanzgericht. I samband med överklagandet gav hon till Finanzgericht in ett intyg från Berlins hälso-, social- och konsumentförvaltning som daterats den 19 oktober 2005. Enligt detta intyg hade Ines Zimmermann åtminstone sedan år 1988 tillhandahållit samma tjänster och bedrivit samma verksamhet som de vårdenheter (sociala enheter) som tillhör förbundet för frivilligorganisationer som arbetar för allmän välfärd (Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege) i Berlin. Vidare framgick att Ines Zimmermann liksom hennes företag erkänts som en välgörenhetsorganisation i den mening som avses i socialförsäkringslagstiftningen.
- 13 Finanzgericht biföll talan i huvudsak och anförde som skäl att Ines Zimmermanns omsättning under det omtvistade året 1993, fram till den 1 oktober, var undantagen från skatteplikt enligt 4 § punkt 14 första meningen UStG, i den del tjänsterna var av terapeutisk karaktär. Finanzgericht uppskattade andelen sådana tjänster till 75 procent.
- 14 Enligt Finanzgericht hade Ines Zimmermann rätt till undantag från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 e UStG för tiden den 1 oktober 1993 till den 31 december 1994. För denna tidsperiod bedömdes nämligen åtminstone två tredjedelar av denna omsättning ha avsett personer, för vilka vård- och

omsorgskostnaderna helt eller till övervägande del hade burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd. Bestämmelsen i 4 § punkt 16 e UStG skulle, i överensstämmelse med direktivet, tolkas på så sätt att endast tiden efter september månad år 1993 var relevant.

- 15 Finanzamt överklagade Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof med yrkande om att avgörandet skulle upphävas, samt att talan skulle ogillas i de delar Finanzgericht med stöd av denna bestämmelse bifallit nämnda talan beträffande perioden 1 oktober 1993 till 31 december 1994. Ines Zimmermann yrkade att Finanzamts överklagande skulle ogillas.
- 16 Bundesfinanzhof fann till skillnad från Finanzgericht att de villkor som uppställs i 4 § punkt 16 e UStG inte var uppfyllda. Det var emellertid fortfarande oklart huruvida tvåtredjedelströskeln kan grundas på artikel 13 A.1 g eller på artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet. Domstolen godkände heller inte uttryckligen i sin dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), villkoret i 4 § punkt 16 c UStG att en tröskel på 40 procent ska uppnås under föregående år. Det är vidare oklart vilken betydelse den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen har i förevarande fall.
- 17 För tillämpningen av det undantag som föreskrivs i 4 § punkt 18 UStG, som enbart var tillämplig på de elva föreningar som räknas upp i 23 § UStDV, vilka tillhandahöll liknande eller identiska tjänster som Ines Zimmermann, saknar det betydelse att vårdkostnaderna till viss del burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd. Det tas i detta hänseende inte heller några hänsyn till situationen under föregående kalenderår.
- 18 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
  - 1) Ger artikel 13 A.1 g och/eller 13 A.2 a i [sjätte direktivet] nationella lagstiftare rätt att, för undantag från skatteplikt beträffande tjänster som avser ambulerande vård av personer som är sjuka eller i behov av omvårdnad, uppställa som villkor att "vårdkostnaderna under det föregående kalenderåret i minst två tredjedelar av fallen helt eller till övervägande del har burits av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd" (4 § punkt 16 e [UStG])?
  - 2) Är det med hänsyn till principen om skatteneutralitet av betydelse för svaret på denna fråga att nationella bestämmelser medger undantag från skatteplikt för liknande tjänster på andra villkor, när dessa utförs av officiellt erkända frivilligorganisationer för allmän välfärd eller av samfund, föreningar eller fonder, som har som syfte att främja frivilligt arbete för allmän välfärd och är anslutna som medlemmar i en sådan frivilligorganisation (4 § punkt 18 [UStG])?

### Prövning av tolkningsfrågorna

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 g och/eller 13 A.2 a i sjätte direktivet, tolkade mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, utgör hinder för att undantaget från skatteplikt för ambulerande vård som tillhandahålls av näringsidkare är föremål för ett sådant villkor som det i det nationella målet aktuella och som innebär att kostnader för denna vård helt eller till övervägande del i åtminstone två tredjedelar av fallen ska ha burits under föregående kalenderår av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd (nedan kallat villkoret i det nationella målet), i synnerhet när detta villkor inte är tillämpligt på samtliga tillhandahållare av nämnda slag.
- 20 Av beslutet om hänskjutande framgår att enligt förarbetena till UStG är syftet med såväl 4 § punkt 16 e som med 4 § punkt 18 UStG att införliva artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet med tysk rätt.

- 21 Det undantag som föreskrivs i sistnämnda bestämmelse är tillämpligt på tillhandahållanden av tjänster och varor som dels är "nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring", dels tillhandahålls av "offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga".
- 22 Av fast rättspraxis framgår att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt. 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. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, bland annat, dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18 och där angiven rättspraxis, av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I-11079, punkt 25 och där angiven rättspraxis, och av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, CopyGene, REU 2010, s. I-5053, punkt 26).
- 23 Domstolen har i ett mål som bland annat avsåg en tidigare version av 4 § punkt 16 UStG redan godtagit att tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet, som en inrättning för ambulering vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation, utgör tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet (se dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkterna 8, 17, 44 och 61).
- 24 Det har i förevarande mål inte ifrågasatts att den ambulering vård som Ines Zimmermann tillhandahållit kan anses "nära kopplad till socialt bistånd eller socialförsäkring" i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva detta, med iakttagande av den rättspraxis som anges i punkterna 22 och 23 i förevarande dom.
- 25 Av handlingarna i målet, i synnerhet den tyska regeringens yttrande, framgår att det villkor som avses i det nationella målet gäller erkännandet av organisationer, vilka inte utgör offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, som "välgörenhetsorganisationer".
- 26 Sistnämnda bestämmelse innehåller inte någon precisering av villkoren och formerna för detta erkännande (dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 49). Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana inrättningar. Medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässiga bedömningar i detta avseende (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Kügler, punkt 54, och Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 49 och 51, samt dom av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 23).
- 27 Artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet ger i detta hänseende medlemsstaterna en möjlighet att uppställa ett eller flera av de villkor som räknas upp i denna punkt för att undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet ska gälla ett icke offentligrättsligt organ. Medlemsstaterna kan själva välja om de ska införa dessa extra fakultativa villkor för beviljandet av det aktuella undantaget (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 38 och 50, och L.u.P., punkt 43, och dom av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 45).
- 28 Härav följer att det i det nationella målet i huvudsak gäller att bedöma huruvida Förbundsrepubliken Tyskland iakttog gränserna för sitt utrymme för skönsmässiga bedömningar när den antog bestämmelser om erkännande i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet (se även analogt domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 55).

- 29 Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att Förbundsrepubliken Tyskland hade befogenhet att föreskriva att erkännandet av andra organisationer än offentligrättsliga organ inom ramen för det undantag som anges i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet uttömmande regleras i den inhemska skattelagstiftningen, och att inte ge de administrativa myndigheterna något utrymme för skönsmässiga bedömningar på området.
- 30 Artikel 13 A i sjätte direktivet tillåter visserligen att det införs nationella bestämmelser om villkor och tillvägagångssätt för erkännandet av andra organisationer än offentligrättsliga organ som välgörenhetsorganisationer (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 50).
- 31 Det framgår emellertid av domstolens praxis att det vid fastställandet av vilka organisationer som ska erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet 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 skattskyldiges verksamhet, den omständigheten att andra skattskyldiga 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, domarna i de ovannämnda målen Kügler, punkterna 57 och 58, och Kingscrest Associates och Montecello, punkt 53, samt, analogt, dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkterna 72 och 73, och domarna i de ovannämnda målen L.u.P., punkt 53, och CopyGene, punkterna 65 och 71).
- 32 Dessutom kan det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet åberopas av skattskyldiga inför nationella domstolar mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse. Det ankommer i sådant fall på den nationella domstolen att under beaktande av samtliga relevanta faktorer avgöra huruvida den skattskyldige är en organisation som är erkänd som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen (se domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 61).
- 33 När en skattskyldig bestrider erkännandet, eller frånvaron av erkännande, av en organisation som en välgörenhetsorganisation i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, ankommer det således på de nationella domstolarna att undersöka huruvida de behöriga myndigheterna har iakttagit gränserna för det utrymme för skönsmässiga bedömningar som ges i denna artikel, med iakttagande av de unionsrättsliga principerna, särskilt principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Kügler, punkt 56, Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 52 och 54, samt L.u.P., punkt 48).
- 34 Den hänskjutande domstolen önskar i förevarande fall för det första få klarhet i huruvida sjätte direktivet tillåter de två aspekterna av det i det nationella målet aktuella villkoret, nämligen tvåttredjedelströskeln och den omständigheten att bedömningen av huruvida detta villkor är uppfyllt, enligt denna domstols tolkning obligatoriskt ska avse situationen som den tedde sig under föregående kalenderår (nedan kallad skyldigheten att enbart beakta föregående kalenderår).
- 35 Vad för det första angår tvåttredjedelströskeln ska det påpekas att enligt den rättspraxis som redovisas i punkt 31 i förevarande dom, utgör den omständigheten att kostnaderna för de aktuella tillhandahållandena slutligen till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan, en omständighet som kan beaktas vid fastställandet av vilka som ska erkännas som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

- 36 Under dessa förhållanden har domstolen, med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, redan slagit fast att den berörda medlemsstaten inte har överskridit sitt handlingsutrymme enligt nämnda bestämmelse genom att som villkor för erkännande som privaträttsliga laboratorier för tillämpningen av denna bestämmelse kräva att minst 40 procent av de medicinska analyser som utförts av de berörda laboratorierna kommer de personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan till godo (se domen i det ovannämnda målet L.u.P., punkterna 53 och 54).
- 37 Motsvarande bedömning ska för tillämpningen av artikel 13 A.1 g i nämnda direktiv göras beträffande ett sådant krav, som det i det nationella målet, på en tröskel som fastställts till två tredjedelar av fallen. Kravet på en sådan tröskel svarar nämligen på liknande sätt mot behovet av att erkänna organisationer som välgörenhetsorganisationer för tillämpningen av denna bestämmelse. Likaså gäller att en medlemsstat som uppställer ett krav, också det gällande villkoret i det nationella målet, på att kostnaderna avseende den aktuella ambuleringar ska ha burits helt eller till övervägande del av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd, i princip inte överskrider det utrymme för skönsmässiga bedömningar som artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet förlämnar.
- 38 Vad för det andra beträffar skyldigheten att enbart beakta föregående kalenderår har den hänskjutande domstolen frågat huruvida denna skyldighet skulle kunna grundas på den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet, enligt vilken hänsyn även skulle ha tagits till den "enkla" tillämpningen av de undantag som därefter följer i punkten.
- 39 Även om det i detta avseende är korrekt att medlemsstaterna enligt den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet ska fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (se, bland annat, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, samt domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 24, och dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 26).
- 40 Det ankommer följaktligen på den hänskjutande domstolen att i mån av behov bedöma huruvida skyldigheten att enbart beakta föregående kalenderår, i de fall där det redan när den aktuella verksamheten påbörjas ska anses vara fråga om välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet enligt den rättspraxis som redovisas i punkt 31 i förevarande dom, leder till att det automatiskt och oundvikligen är uteslutet att i fråga om det första kalenderåret för nämnda verksamhet eller till och med de två första kalenderåren av denna verksamhet, erkänna någon som välgörenhetsorganisation i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 41 I den mån skyldigheten att enbart beakta föregående kalenderår skulle få sådana konsekvenser, kan den inte motiveras med stöd av den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet.
- 42 Den hänskjutande domstolen har i andra hand ställt en fråga beträffande inverkan i det nationella målet av principen om skatteneutralitet, med hänsyn till att undantaget för sådana tillhandahållanden som de som Ines Zimmerman utfört inte omfattas av det aktuella villkoret i det nationella målet, när 4 § punkt 18 UStG ska tillämpas, vilken bestämmelse endast är tillämplig på de elva organisationer som räknas upp i 23 § UStDV.
- 43 Av den rättspraxis som redovisas i punkterna 22 och 33 i förevarande dom följer nämligen att iakttagandet av en neutral beskattning, vid genomförandet av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, i princip kräver att samtliga organisationer utom offentligt rättsliga



organ jämställs vid erkännandet av dem när det gäller likartade tillhandahållanden (se även, i analogi med artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, domarna i de ovannämnda målen L.u.P., punkt 50, och CopyGene, punkt 71).

- 44 Enligt den tyska regeringen rör det sig, i den speciella kontext som gäller för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, om likabehandling inom ramen för erkännandet av organisationer som välgörenhetsorganisationer i syfte att likställa dessa med offentligrättsliga organ. Enligt denna regering kan principen om skatteneutralitet för detta ändamål inte anses innebära att innehållet i identiska tillhandahållanden ska beskattas identiskt, utan att samma villkor beträffande beviljande av undantag från skatteplikt ska gälla för identiska skattskyldiga.
- 45 Nämnda regering har gjort gällande att det villkor som är i fråga i det nationella målet, däri särskilt inbegripet tvätredjedelströskeln, är avsett att säkerställa att den aktuella tillhandahållaren verkligen utgör ett socialförsäkringsorgan och tjänar till att det jämställs med offentligrättsliga organ. Enligt denna regering gäller däremot att eftersom 4 § punkt 18 UStG till skillnad från 4 § punkt 16 UStG uteslutande gäller juridiska personer utan vinstsyfte vilka formellt befunnits utgöra välgörenhetsorganisationer, medför inte den tyska lagstiftningen att identiska skattskyldiga behandlas olika, utan den innehåller endast bestämmelser om olika villkor för erkännandet av olika skattskyldiga som välgörenhetsorganisationer som befinner sig i situationer som skiljer sig åt i både faktiskt och rättsligt hänseende.
- 46 Det ska på dessa punkter erinras om att begreppet neutralitet används i olika betydelser när det gäller mervärdesskatt.
- 47 Domstolen har med hänvisning till att det avdragssystem som föreskrivs i sjätte direktivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv, å ena sidan slagit fast att ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt är att garantera neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att dessa verksamheter i princip är mervärdesskattepliktiga i sig (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 27, och av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings, REU 2010, s. I-13805, punkt 38).
- 48 Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet å andra sidan hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linnweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkt 24, samt av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, Rank Group, REU 2011, s. I-10947, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 49 Det är i sistnämnda betydelse som begreppet neutralitet är relevant i förevarande mål. Som framgår av den rättspraxis som redovisas i punkt 22 i förevarande dom ska nämligen, vid tolkningen av de undantag som anges i artikel 13 i sjätte direktivet, principen om skatteneutralitet tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag (se även, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012 i mål C-44/11, Deutsche Bank).
- 50 Det ska i detta sammanhang erinras om att principen om skatteneutralitet, som är ett särskilt uttryck för likhetsprincipen inom unionens sekundärrätt på det särskilda området för beskattning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet NCC Construction Danmark, punkt 44), inte utgör någon primärrättslig bestämmelse som kan avgöra om undantaget i artikel 13 i sjätte direktivet är giltigt. Den gör det inte heller möjligt att utvidga tillämpningsområdet för ett sådant undantag i avsaknad av en otvetydig bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen VDP Dental Laboratory, punkterna 35–37, och Deutsche Bank, punkt 45).

- 51 Genom innehållet i artikel 13 A i sjätte direktivet definieras nämligen just de allmännyttiga verksamheter som ska undantas från mervärdesskatteplikt, de verksamheter som medlemsstaterna får undanta från sådan skatteplikt och de verksamheter som inte får undantas härifrån, samt de villkor som medlemsstaterna får uppställa för de verksamheter som kan undantas (se dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, Hoffmann, REG 2003, s. I-2921, punkt 38, och av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, REG 2008, s. I-7821, punkt 38).
- 52 Principen om skatteneutralitet utgör alltså inte något hinder mot exempelvis det faktum att det inte krävs något erkännande av offentligrättsliga organ som välgörenhetsorganisationer för det i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet föreskrivna undantaget, medan ett krav på sådant erkännande gäller i fråga om andra organisationer än offentligrättsliga organ.
- 53 Som framgår av punkterna 43 och 52 i förevarande dom är det nämligen inom ramen för undantaget enligt artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet inte i förhållande till offentligrättsliga organ som principen om skatteneutralitet kräver likabehandling i fråga om erkännande som välgörenhetsorganisation, utan för alla övriga organisationer dem emellan.
- 54 Som den tyska regeringen bekräftade under förhandlingen vid domstolen gäller att de organisationer som omfattas av 4 § punkt 18 UStG, vilka uppräknas uttömmande i 23 § UStDV, inte omfattas av offentlig rätt utan av privaträtt i likhet med de skattskyldiga på vilka det villkor som är i fråga i det nationella målet är tillämpligt.
- 55 Som den tyska regeringen i allt väsentligt har hävdad är det korrekt att principen om skatteneutralitet inte som sådan kan utgöra hinder för att neka undantag enligt artikel 13 A.1 g i det direktivet för organisationer vilka liksom klaganden i det nationella målet har ett vinstsyfte, i enlighet med den rätt som föreskrivs i artikel 13 A.2 a första strecksatsen i detta direktiv.
- 56 Det framgår dock inte någonstans av de uppgifter som tillhandahållits domstolen att Förbundsrepubliken Tyskland genom det villkor som är i fråga i det nationella målet skulle ha utnyttjat den rätten. Tvärtom förefaller det som om detta villkor när det gäller undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet avser just erkännandet av kommersiella organisationer med vinstsyfte som välgörenhetsorganisationer.
- 57 Domstolen har dessutom med tillämpning av de tolkningsregler som anges i punkt 22 i förevarande dom (se, bland annat, dom av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz, REU 2010, s. I-907, punkt 42 och där angiven rättspraxis), beträffande begreppet "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, redan slagit fast att detta begrepp i princip är tillräckligt brett för att också omfatta fysiska personer och privata associationer som drivs i vinstsyfte (se dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 17, domarna i de ovannämnda målen Hoffmann, punkt 24, och Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 35 och 47, och dom av den 17 juni 2010 i mål C-492/08, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-5471, punkterna 36 och 37).
- 58 Den nationella lagstiftningen får under dessa omständigheter inte, vid genomförandet av undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, innehålla bestämmelser med villkor som materiellt skiljer sig åt beroende på om det är fråga om rättssubjekt som har ett vinstsyfte eller om juridiska personer utan vinstsyfte som omfattas av 4 § punkt 18 UStG.
- 59 Härav följer att artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, tolkad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, utgör hinder för en sådan tröskel som tvåtredjedelströskeln, i den mån den vid tillhandahållanden som i stort sett är desamma, tillämpas på vissa skattskyldiga privaträttsliga subjekt men inte på andra, för erkännande som "välgörenhetsorganisation" i den mening som avses i denna bestämmelse.

- 60 För att den hänskjutande domstolen ska få ett fullständigt svar ska det erinras om att det ankommer på denna att med hänsyn till samtliga konkreta omständigheter i den tvist som den har att avgöra, beakta kraven enligt artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet.
- 61 Således ska det hållas i minnet att oavsett hur uttrycket ”nära kopplade till” tolkas inom ramen för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, innebär artikel 13 A.2 b första strecksatsen däri i vilket fall som helst att undantaget förutsätter att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är väsentligt för de undantagna verksamheterna (se domen i det ovannämnda målet Stichting Kinderopvang Enschede, punkt 25). Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om samtliga tillhandahållanden av Ines Zimmerman är väsentliga för de undantagna verksamheterna i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Horizon College, punkterna 38–41).
- 62 För övrigt gäller enligt artikel 13 A.2 b andra strecksatsen i sjätte direktivet att tillhandahållandet av tjänster och leveranser av varor inte omfattas av det undantag som föreskrivs i punkt 1 g i nämnda artikel om det grundläggande syftet med detta är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
- 63 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, tolkad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, utgör hinder för att undantaget från skatteplikt för ambulering vård som tillhandahålls av näringsidkare är föremål för ett sådant villkor som det i det nationella målet aktuella och som innebär att kostnader för denna vård helt eller till övervägande del i åtminstone två tredjedelar av fallen ska ha burits under föregående kalenderår av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd, när detta villkor inte är ägnat att säkerställa likabehandling vid erkännande av andra organisationer än offentligt rättsliga organ som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i denna bestämmelse.

### Rättegångskostnader

- 64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (andra avdelningen) följande:

**Artikel 13 A.1 g i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, tolkad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, utgör hinder för att undantaget från skatteplikt för ambulering vård som tillhandahålls av näringsidkare är föremål för ett sådant villkor som det i det nationella målet aktuella och som innebär att kostnader för denna vård helt eller till övervägande del i åtminstone två tredjedelar av fallen ska ha burits under föregående kalenderår av enligt lag inrättade socialförsäkringsorgan eller av myndigheter för socialt bistånd, när detta villkor inte är ägnat att säkerställa likabehandling vid erkännande av andra organisationer än offentligt rättsliga organ som välgörenhetsorganisationer i den mening som avses i denna bestämmelse.**

Underskrifter