

Mål C-228/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

2 juni 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

2 mars 2020

Klagande:

I GmbH

Motpart:

Finanzamt H

Niedersächsisches Finanzgericht

Beslut

[utelämnas]

I målet

I GmbH, [utelämnas]

– Klagande –

[utelämnas]

mot

Finanzamt H

– Motpart –

avseende mervärdesskatt för perioden 2009–2012

har den femte avdelningen vid Niedersächsisches Finanzgericht den 2 mars 2020

beslutat att:

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Är 4 § led 14 b i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) förenlig med artikel 132.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), om sjukhus som inte är offentligrättsliga organ undantas från skatteplikt endast om de har tillstånd enligt 108 § i Sozialgesetzbuch (socialförsäkringslagen) (nedan kallad SGB) V? **[Orig. s. 2]**

2. Om fråga 1 besvaras nekande: Under vilka förutsättningar utförs sjukhusvård av privaträttsliga sjukhus ”under jämförbara sociala betingelser”, i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, som av offentligrättsliga organ?

II. Målet vilandeförklaras i avvaktan på att Europeiska unionens domstol meddelar ett avgörande.

Skäl

I.

Frågan uppkommer huruvida transaktioner som följer av driften av ett sjukhus kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av 4 § led 14 UStG och artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

I GmbH, som är ett kapitalbolag i form av ett GmbH, bildades år Den delägare som bildade företaget, den medicinska direktören Prof. Dr. ..., innehade till en början en andel på 51 procent av bolagets kapital. Sedan kapitalet ökades ... (det vill säga under de omtvistade åren 2009–2012), har han stannat kvar som delägare i bolaget med en andel på 13,3 procent. Under de omtvistade åren var även K GmbH, B GmbH, riskkapitalbolaget H GmbH & Co. KG och först ... AG delägare. K GmbH övertog deras andelar i bolagets kapital och företagsledningen.

Enligt 2 § i bolagsavtalet syftar bolaget till att utforma, bygga och driva en verksamhet i vilken samtliga de områden som ingår i neurologin är representerade. I GmbH tillhandahåller sjukhusjänster i den mening som avses i 2 § i Bundespflegegesetzverordnung (förordningen om den federala sjukhustaxan) (nedan kallad BPfIV) och 2 § i Krankenhausfinanzierungsgesetz (lagen om finansiering av sjukhus) (nedan kallad KHG). Verksamheten har godkänts av staten i enlighet med 30 § i Gewerbeordnung (handels- och industriförfattningen) (nedan kallad GewO). I GmbH är emellertid inte något sjukhus som ingår i sjukhusplanering i den mening som avses i 108 § led 2 SGB V, eftersom det inte

har tagits upp i delstaten Niedersachsens behovsplan för sjukhus. I GmbH ansökte den 8 april 1999 och den 11 juli 2008 om att få upptas i planen. Något beslut har ännu inte fattats i dessa ärenden. I GmbH är inte heller något sjukhus som har ingått avtal med sjukförsäkringskassan i den mening som avses i 108 § led 3 SGB V och tillhör inte de inrättningar som har rätt till stöd enligt KHG. Det finns således inte något vårdavtal med lagstadgade sjukförsäkrings- eller sjukkassor.

Patienter som vårdas hos I GmbH är privata patienter som förskottsbetalat för sin egen vård (så kallade förskottsbetalande patienter), privatförsäkrade och/eller stödberättigade, så kallade ambassadpatienter som getts ett förhandsgodkännande från en utländsk ambassad, anställda hos Tysklands försvarsmakt, patienter med anknytning till yrkesförbund och patienter som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet. Patienter med privata sjukförsäkringar eller som omfattades av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet vårdades i vissa fall efter det att stödmyndigheter, sjukförsäkringskassor, andra sjukkassor eller privata försäkringar hade accepterat att stå för patienternas avgifter. Kostnaderna för ambassadpatienter bars av utländska sociala inrättningar via de berörda ambassaderna. [Orig. s. 3]

Enligt I GmbH delas patientgrupperna upp enligt följande:

2009	Ärenden	Antalet dagar då patienterna var inlagda på sjukhus
Förskottsbetalande patienter	391	5052
Patienter med privata sjukförsäkringar	534	4771
- varav stödberättigade patienter	67	677
Patienter som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet	143	1309
Patienter anställda på Tysklands försvarsmakt	9	44
Patienter med anknytning till yrkesförbund	1	2
Ambassadpatienter	64	1716
sammanlagt	1132	12838

2010	Ärenden	Antalet dagar då patienterna var inlagda på sjukhus
Förskottsbetalande patienter	362	5043
Patienter med privata sjukförsäkringar	456	3755
- varav stödberättigade patienter	68	562
Patienter som omfattas av det lagstadgade	150	1312

sjukförsäkringssystemet		
Patienter anställda på Tysklands försvarsmakt	13	83
Patienter med anknytning till yrkesförbund	0	0
Ambassadpatienter	50	1743
sammanlagt	1017	11853

2011	Ärenden	Antalet dagar då patienterna var inlagda på sjukhus
Förskottsbetalande patienter	420	5784
Patienter med privata sjukförsäkringar	434	3327
- varav stödberättigade patienter	67	430
Patienter som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet	150	1324
Patienter anställda på Tysklands försvarsmakt	22	99
Patienter med anknytning till yrkesförbund	1	22
Ambassadpatienter	57	2708
sammanlagt	1060	13143

1. Halvåret 2012	Ärenden	Antalet dagar då patienterna var inlagda på sjukhus
Förskottsbetalande patienter	218	2922
Patienter med privata sjukförsäkringar	193	1477
- varav stödberättigade patienter	23	169
Patienter som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet	74	606
Patienter anställda på Tysklands försvarsmakt	16	90
Patienter med anknytning till yrkesförbund	0	0
Ambassadpatienter	34	1647
sammanlagt	465	6652

[Orig. s. 4] I GmbH fakturerade inledningsvis sina sjukhus- och sjukvårdstjänster samt transaktioner som var nära knutna till dessa på grundval av de sjukhustaxor som tas ut per dygn enligt 13 § BPfIV, vilket även var sedvanlig praxis för sjukhus i den mening som avses i 108 § SGB V. För de patienter som placerades i enkel-

eller dubbelrum tog I GmbH ut tilläggsavgifter. De valfria vårdtjänsterna fakturerades separat med tillämpning av Gebührenordnung für Ärzte (den gällande prislistan för läkare) (nedan kallad GOÄ). Så småningom omvandlade I GmbH sitt faktureringsystem till en *case-mix*-baserad fakturering (så kallat Diagnosis Related Group (DRG)-system). I GmbH medgav vid förhandlingen den 13 februari 2020 att endast 15 till 20 procent av vårddagarna fakturerades enligt DRG-systemet år 2011.

Den 28 juni 2012 ingick I GmbH med olycksfallskassan ... i egenskap av organ som ansvarar för den lagstadgade olycksfallsförsäkringen, ett ramavtal i den mening som avses i 4 § led 14 b andra meningen cc UStG. Avtalet började gälla från och med den 1 juli 2012.

I sina mervärdesskattedeklarationer för åren 2009–2012 angav I GmbH att dess sjukhustjänster, som hade fakturerats på grundval av sjukhustaxorna, samt de användaravgifter som hade fakturerats av läkare som får bestämma att patienter läggs in på sjukhus undantogs från mervärdesskatteplikt. [utelämnas]

I samband med att skattemyndigheterna gjorde en särskild kontroll av mervärdesskatten ansåg granskaren att de flesta av I GmbH:s transaktioner inte var undantagna från mervärdesskatteplikt. Enligt 4 § led 14 b andra meningen aa UStG är endast transaktioner som utförs av sjukhus med tillstånd enligt 108 § SGB V undantagna från skatteplikt. I GmbH har emellertid inte erhållit något sådant tillstånd.

Inget annat följer av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Sjukhusvård utförs under jämförbara sociala betingelser av offentligrättsliga organ endast om de flesta patienterna har rätt till avgiftsersättning enligt 13 § SGB V. I förevarande fall uppgick andelen dagar då dessa patientgrupper var inlagda på sjukhus endast till 10,2 procent (2009), 11,1 procent (2010), 10,10 procent (2011) och 9,1 procent (första halvåret, 2012) och utgör således inte någon väsentlig andel. De omtvistade transaktionerna ska således behandlas som skattepliktiga sådana. Det är först från och med det att avtalet med olycksfallskassan ... började gälla den 1 juli 2012 som de omtvistade transaktionerna blev undantagna från skatteplikt enligt 4 § led 14 b andra meningen cc UStG.

Finanzamt H vidhöll denna ståndpunkt såväl i sitt omprövningsbeslut av den 6 september 2017 som i direkt talan.

I GmbH anser att de omtvistade transaktionerna undantas från skatteplikt enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Företaget driver ett sjukhus som är erkänt enligt 30 § GewO och som tillhandahåller sjukhustjänster och sjukvård som ett offentligrättsligt organ. I GmbH:s verksamhet är av allmänt intresse, eftersom den erbjuder ett antal tjänster som är jämförbara med de tjänster som tillhandahålls av offentliga kliniker eller kliniker som tas upp i sjukhusplanen. Allmänintresset följer även av att företaget räknas som en av de världsledande specialistklinikerna inom neurokirurgi som tillhandahåller sina tjänster i princip

till alla, oavsett om de omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet, är privatförsäkrade eller inte har någon försäkring alls. Sjukvårdskostnaderna [bärs] huvudsakligen av socialförsäkringsorgan, däribland inte bara de lagstadgade sjukförsäkringskassorna, utan även Tysklands försvarsmakt, yrkesförbund, stödmyndigheter och ambassader. De patienter vars kostnader bärs av socialförsäkringsorgan utgör 33,08 procent (2009), 34,31 procent (2010), 38,15 procent (2011) och 40,30 procent (2012) av antalet dagar då patienterna var inlagda på sjukhus. [Orig. s. 5]

II.

Niedersächsisches Finanzgericht hänskjuter ovannämnda frågor om tolkningen av mervärdesskattedirektivet till Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) och vilandeförklarar målet i avvaktan på EU-domstolens avgörande.

1. De bestämmelser som är relevanta för utgången i målet

a) Nationella bestämmelser

I 4 § led 14 b UStG föreskrivs följande:

Enligt 4 § led 14 b UStG, i dess lydelse av den 1.1.2009, är följande transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 UStG undantagna från skatteplikt: Sjukhusvård och sjukvård, inklusive diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlossning och vårdhemstjänster samt därtill nära knutna verksamheter som utövas av offentligrättsliga organ. De tjänster som avses i 4 § led 14 b UStG är också undantagna från skatteplikt om de [tillhandahålls av]

aa) sjukhus med tillstånd enligt 108 § SGB V

...

cc) inrättningar som av de organ som ansvarar för den lagstadgade olycksfallsförsäkringen enligt 34 § SGB VII har tillåtits att delta i vården

...

108 § SGB V Sjukhus med tillstånd

Sjukförsäkringskassorna får endast tillåta följande sjukhus (sjukhus med tillstånd) att utföra sjukhusvård:

1. Universitetskliniker [utelämnas],
2. Sjukhus som tas upp i en delstats sjukhusplan (sjukhus som ingår i sjukhusplanering), eller
3. Sjukhus som har ingått ett vårdavtal med sjukförsäkringskassornas regionala förbund och sjukvårdens förbund.

109 § SGB V Ingående av vårdavtal med sjukhus

...

(2) I 108 § led 3 SGB V föreskrivs inte någon rätt att ingå vårdavtal.

(3) Ett vårdavtal i den mening som avses i 108 § led 3 SGB V får inte ingås om

1. sjukhuset inte garanterar någon effektiv och lönsam sjukhusvård, **[Orig. s. 6]**
2. [utelämnas] [sjukhuset inte uppfyller vissa kvalitetskrav], eller
3. de försäkrade inte behöver vistas på sjukhus för att få lämplig sjukhusvård.

...

1 § Krankenhausfinanzierungsgesetz (lagen om finansiering av sjukhus) (nedan kallad KHG), Syfte

(1) Syftet med denna lag är att säkerställa att sjukhusen är ekonomiskt hållbara för att kunna erbjuda en vård av hög kvalitet, med patientfokus och som är anpassad till befolkningens vårdbehov, till förmån för ekonomiskt oberoende och effektiva sjukhus av hög kvalitet. Vidare syftar denna lag till att bidra till socialt hållbara sjukhustaxor.

6 § Satsningar för att planera sjukhusens verksamhet och investeringsprogram

(1) Delstaterna ska upprätta sjukhusplaner och investeringsprogram för att uppnå de mål som anges i 1 §. Den ekonomiska inverkan på bland annat sjukhustaxorna ska beaktas.

b) Unionsbestämmelser

Artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet

Enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- 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.

2. Rättsläget enligt nationell rätt och fråga 1

I GmbH är inte något offentligrättsligt organ, vilket innebär att dess transaktioner inte undantas från mervärdesskatteplikt enligt 4 § led 14 b första meningen UStG.

Vidare har I GmbH inte ingått något vårdavtal vare sig med sjukförsäkringskassornas regionala förbund eller med sjukhusernas förbund och (ännu) inte heller tagits upp i delstaten Niedersachsens sjukhusplan. Följaktligen är villkoren för att transaktionerna undantas från skatteplikt enligt 4 § led 14 b aa UStG inte uppfyllda. I GmbH ingick ett ramavtal med olycksfallskassan som började gälla från och med den 1 juli 2012. Därför kan I GmbH åberopa det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § led 14 b cc UStG först från och med denna dag.

Såväl den femte som den elfte avdelningen vid Bundesfinanzhof (nedan kallad BFH) anser att 4 § led 14 b aa UStG är oförenlig med artikel 132.1 [Orig. s. 7] b i mervärdesskattedirektivet, eftersom bestämmelsen ställer krav på att tjänster som tillhandhålls av sjukhus som drivs av andra än offentligrättsliga organ ska fylla en socialförsäkringsfunktion för att undantas från skatteplikt [utelämnas].

Den hänskjutande domstolen delar den bedömning som görs av den femte och den elfte avdelningen vid BFH. I praktiken tillämpas principen om ”sluten verksamhet”, eftersom sjukförsäkringskassornas regionala förbund och sjukhusernas förbund endast får ingå vårdavtal med ett sjukhus om detta krävs för att garantera en behovsanpassad vård för de försäkrade (108 § led 3 SGB V, jämförd med 109 § punkt 3 led 3 SGB V) och den ekonomiska lönsamheten (”bidra till socialt hållbara sjukhustaxor”) vägs in vid upptagandet av ett sjukhus i sjukhusplanen enligt 1 § KHG. Enligt denna princip får ett (annat) sjukhus inte tas upp i sjukhusplanen i sin delstat och därmed inte ingå vårdavtal med de lagstadgade sjukförsäkringskassorna, när det i denna delstat redan finns tillräckligt många sjukvårdssängar för ett visst specialismråde. Härav följer att likartade tjänster som tillhandhålls av olika sjukhus behandlas olika i mervärdesskatt hänseende, eftersom de fördelar som ges vissa sjukhus och inte andra enbart grundar sig på den omständigheten att de förstnämnda bildades tidigare och att de först togs upp i sjukhusplanen och ingick vårdavtal. Enligt EU-domstolens praxis måste den nationella lagstiftaren tolka uttrycken i mervärdesskattedirektivet, så att de är förenliga med ändamålen med undantaget från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EU-domstolens dom av den 10 juni 2010 – C-262/08, CopyGene, REU 2010, s. I- 5053). Den hänskjutande domstolen finner att en sådan bestämmelse som 4 § led 14 b aa UStG, som i praktiken innebär att transaktioner enbart i vissa fall får undantas från skatteplikt och som först och främst gäller sjukhus som har tagits upp i sjukhusplanen, inte kan anses vara förenlig med principen om mervärdesskattens konkurrensneutralitet.

Den hänskjutande domstolen har därför ställt fråga 1 för att få ledning från EU-domstolen angående huruvida 4 § led 14 b aa UStG är förenlig med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Frågan är även relevant för att avgöra målet, eftersom talan ska ogillas om den nationella bestämmelsen är förenlig med unionsrätten och frågan huruvida sjukhustjänster tillhandahålls av I GmbH under jämförbara sociala betingelser som av offentligrättsliga organ blir irrelevant.

3. Rättsläget enligt unionsrätten, fråga 2

Om fråga 1 besvaras nekande, kan I GmbH direkt åberopa artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Utgången i det nationella målet beror på huruvida den sjukhusvård samt de transaktioner som är nära knutna till denna utförs av I GmbH under jämförbara sociala betingelser som av offentlighetsrättsliga organ.

Den elfte avdelningen vid BFH har också utgått från att 4 § led 14 b aa UStG utgör en felaktig tolkning av unionsrätten. Avdelningen har därvid hänvisat till första meningen i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet och påpekat att det ankommer på medlemsstaterna att inom ramen för sitt utrymme för skönsmässig bedömning skapa de regler som ska ligga till grund för beviljandet [utelämnas]. Den tyska lagstiftaren har överskridit gränserna för sitt bedömningsutrymme enbart i den mån denne, genom att hänvisa till 108 § SGB V, har ställt som krav, för att undantag från skatteplikt enligt 4 § led 14 b aa UStG ska beviljas, på att sjukhus ska ha tagits upp i en sjukhusplan eller att vårdavtal endast får ingås om det finns behov därtill [**Orig. s. 8**], varvid den tyska lagstiftaren har åsidosatt principen om skatteneutralitet. Den elfte avdelningen vid BHF anser däremot att det inte är problematiskt att det för beviljandet av den skattefördel som föreskrivs i 4 § led 14 b aa UStG uppställs krav på sjukhusets effektivitet med hänsyn till personal, geografiskt läge och tjänster, samt verksamhetens lönsamhet, genom en kedjehänvisning från 4 § led 14 b aa UStG till 108 § leden 2 och 3 SGB V, som i sin tur hänvisar till 1 och 6 § § KHG och 109 § SGB V. Att helt bortse från de krav som den nationella lagstiftaren har ställt skulle innebära att medlemsstaterna berövas det bedömningsutrymme som de tillerkänts [utelämnas].

Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida det utrymme för skönsmässig bedömning som en nationell lagstiftare har tillerkänts kan garanteras när en nationell skattebestämmelse hänvisar till ett komplext system med bestämmelser som inte avser skatt och tillämpningen av samtliga dessa bestämmelser som inte avser skatt leder till att bestämmelsen om undantag från skatteplikt ges en tolkning som är oförenlig med unionsrätten, så att enbart de villkor i de icke skattebestämmelser som direkt innebär att den nationella bestämmelsen om undantag från skatteplikt strider mot unionsrätten ska lämnas utan avseende, medan övriga villkor förblir tillämpliga. Enligt den hänskjutande domstolen uppkommer nämligen frågan huruvida det faktiskt återspeglar den nationella lagstiftarens vilja och huruvida denne ges utrymme för skönsmässig bedömning vid införlivandet av mervärdesskattedirektivet med nationell rätt, när en skattefördel inte ska beviljas på grundval av en bedömning av sjukhusets behov som är oförenlig med unionsrätten, utan på grundval av andra beslutskriterier som den nationella lagstiftaren inte ens skulle ha beaktat om denne hade medgett att unionsrätten i övrigt hade åsidosatts.

Den hänskjutande domstolen undrar om det ska prövas huruvida ett sjukhus är lönsamt vid tolkningen av huruvida sociala betingelser är jämförbara i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet [utelämnas]. I detta sammanhang ska det även påpekas att en specialistklinik, såsom I GmbH, som

utför särskilt komplicerad och svår neurokirurgisk vård nödvändigtvis måste erbjuda sina tjänster till en högre kostnad än ett sjukhus, som till stor del utför enklare sjukvård som inte kräver kostsam medicinsk utrustning. Domstolen anser således att ett sjukhus självkostnadsnivå inte utgör något lämpligt kriterium för att bedöma huruvida tjänsterna erbjuds av kliniken under jämförbara sociala betingelser som av ett offentligt sjukhus. Slutligen ankommer det på skattemyndigheterna och –domstolarna att i varje enskilt fall göra en fullständig prövning av verksamhetens lönsamhet och effektivitet för att kunna avgöra huruvida transaktioner kan undantas från skatteplikt.

Den hänskjutande domstolen anser således att det, i en situation där den nationella lagstiftaren har införlivat unionsbestämmelser med nationell rätt på ett felaktigt sätt, finns anledning att tillåta att unionsrätten åberopas direkt och att ge den relevanta unionsbestämmelsen en självständig tolkning. I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att frågan huruvida I GmbH tillhandahåller sina sjukhustjänster under jämförbara sociala betingelser som ett offentlighetsrättsligt sjukhus är relevant för att avgöra målet. Den hänskjutande domstolen är benägen att besvara frågan huruvida sociala betingelser är jämförbara inte med hänsyn till sjukhusets rutiner och kostnadsstruktur, utan ur patientsynpunkt. Ur denna synpunkt är betingelser socialt jämförbara om socialförsäkringsorgan bär kostnaderna för de flesta patienterna. [Orig. s. 9]

Fråga 2 är relevant för utgången i målet, eftersom den hänskjutande domstolen vill tillämpa andra tolkningskriterier för att tolka artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet än BFH, som är en högre instans.

III.

Den rättsliga grunden för begäran till EU-domstolen är artikel 267.2 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

IV.

Förfarandet