

Sag C-373/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

13. maj 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

27. marts 2019

Appellant:

Finanzamt München III

Indstævnt:

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics

[Udelades]

BUNDESFINANZHOF (FORBUNDSDOMSTOL I SKATTE- OG
AFGIFTSRETLIGE SAGER)

[Udelades]

KENDELSE

I sagen mellem

Finanzamt München [udelades] III. (skatte- og afgiftsmyndigheden i München,
tredje afdeling), [udelades]

sagsøgt og appellant,

og

Dubrovin &. Tröger GbR – Aquatics, [udelades] München,

sagsøger og appelindstævnt,

[Udelades]

vedrørende omsætningsafgift for 2007 til 2011

har Femte Afdeling

[Udelades]

den 27. marts 2019 afsagt følgende kendelse:

I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse: **[Org. s. 2]**

1. Omfatter begrebet skole- og universitetsundervisning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem også svømmeundervisning?

2. Kan anerkendelsen af et organ som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som et organ med tilsvarende formål som offentligretlige organer, der leverer uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling, følge af den omstændighed, at den undervisning, som det pågældende organ yder, består i tilegnelsen af en grundlæggende færdighed (her svømning)?

3. Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende: Forudsætter skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, at den skatte- og afgiftspligtige person er en individuel erhvervsdrivende?

II. Sagen udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har truffet afgørelse. **[Org. s. 3]**

P r æ m i s s e r

I.

Sagsøgeren og appelindstævnte (sagsøgeren), som er et privatretligt selskab grundlagt af X og Y, driver en svømmeskole.

Det privatretlige selskab gennemførte hovedsageligt kurser for børn (»Goldfisch«, »Seepferdchen« og »Kaulquappe«), som blev betalt af kursUSDeltagerne eller deres forældre. På svømmekurset »Kaulquappe« blev børn på fire år og derover undervist i grundlæggende bryst- og rygsvømning. På de to videregående kurser »Seepferdchen« og »Goldfisch« blev de tilegnede grundlæggende svømmefærdigheder og svømmeteknikker uddybet.

Sagsøgeren anså sine ydelser for at være fritaget for omsætningsafgift.

I forbindelse med en særrevision af omsætningsafgiften nåede sagsøgte og appellant (skatte- og afgiftsmyndigheden) til den opfattelse, at sagsøgerens ydelser efter national lovgivning hverken var skatte- og afgiftsfritaget i henhold til § 4, nr. 21, eller § 4, nr. 22, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift).

For de omhandlede år 2007-2009 blev der derfor den 22. november 2011 truffet afgørelse om de årsbaserede momsansættelser, i henhold til hvilken sagsøgerens ydelser blev betragtet som momspligtige efter den normale afgiftssats. Ligeledes foretog skatte- og afgiftsmyndigheden den 3. september 2012 og den 12. august 2013 reviderede årsbaserede momsansættelser for årene 2010 og 2011. Den efterfølgende klage blev afvist.

Mens sagen verserede ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), blev der den 21. december 2017 truffet afgørelse om ændring af de årsbaserede momsansættelser for årene 2007-2011, som i henhold til § 68 i Finanzgerichtsordnung (retsplejeloven for skatte- og afgiftsretterne) blev genstand for sagen ved Finanzgericht. **[Org. s. 4]** Skatte- og afgiftsmyndigheden fastholdt, at ydelserne var afgiftspligtige, men tog nu også et fradrag i betragtning.

Finanzgericht gav sagsøgeren medhold i søgsmålet. Ifølge [udelades] er sagsøgerens ydelser ganske vist ikke skatte- og afgiftsfritagede efter national lovgivning, men til gengæld i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, således som det fortolkes af Den Europæiske Unions Domstol og Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Undervisning i grundlæggende svømmeteknikker udgør ifølge Finanzgericht skoleundervisning. Direktivets artikel 132, stk. 1, litra j), kan desuden ifølge Finanzgericht ikke kun anvendes på individuelle erhvervsdrivende, men også på et privatretligt selskab.

Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse, idet den har gjort gældende, at sagsøgerens ydelser heller ikke er skatte- og afgiftsfritagede efter EU-retten, eftersom sagsøgeren ikke giver privattimer. Sagsøgeren har bestridt denne argumentation.

II.

[Udelades]

1. Relevante retsforskrifter

a) EU-retlige forskrifter

I henhold til artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF fritager medlemsstaterne navnlig følgende transaktioner: **[Org. s. 5]**

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

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau«.

b) Nationale retsfor skrifter

I henhold til § 4, nr. 21, i lov om omsætningsafgift er følgende af de transaktioner, som falder ind under § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om omsætningsafgift, fritaget:

»a) ydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål, og som leveres af privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder

aa) hvis disse er statsligt godkendt eller tilladt i henhold til delstatslovgivning som almene privatskoler (»Ersatzschulen«) i medfør af forfatningens artikel 7, stk. 4, eller

bb) hvis den kompetente delstatsmyndighed attesterer, at de forskriftsmæssigt forbereder til et erhverv eller til en eksamen, der skal aflægges for en offentligretlig juridisk person.

b) undervisningsydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål og udføres af selvstændige lærere

aa) på højere læreanstalter som omhandlet i §§ 1 og 70 i Hochschulrahmengesetz og offentlige almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsesskoler, eller

bb) på privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder, for så vidt som betingelserne i litra a) er opfyldt.«

Følgende transaktioner er ligeledes fritaget for moms i henhold til § 4, nr. 22, i lov om omsætningsafgift:

»a) foredrag, kurser og andre foranstaltninger af videnskabelig eller oplysende karakter, der gennemføres af offentligretlige juridiske personer, institutter for forvaltning og økonomi, folkeuniversiteter og lign. (Volkshochschulen) eller institutioner, som har et almennyttigt formål eller et formål med tilknytning til faglige organisationer, hvis indtægterne i det væsentlige anvendes til dækning af omkostningerne. [Org. s. 6]

b) øvrige kulturelle og sportslige foranstaltninger, som gennemføres af de under litra a) nævnte erhvervsdrivende, for så vidt som betalingen består i deltagergebyr«.

2. Det første præjudicielle spørgsmål

a) Svømmeundervisning som undervisning

Ifølge den forelæggende ret udgør undervisning, som har til formål at lære færdigheden at svømme, undervisning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112/EF. Den undervisning, som sagsøgeren har ydet, tjener til at lære en grundlæggende færdighed, som alle mennesker – navnlig med henblik på at håndtere nødsituationer i forbindelse med kontakt med vand – bør besidde. Der er tale om en uddannelsesforanstaltning med fritidskarakter. Tilsvarende har den forelæggende ret allerede på grundlag af artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112/EF lagt til grund, at svømmeundervisning, som ydes af individuelle erhvervsdrivende, er skatte- og afgiftsfritaget [udelades].

b) Betydningen af Domstolens praksis

Ifølge den forelæggende ret er Domstolens dom i sagen A & G Fahrschul-Akademie GmbH af 14. marts 2019, C-449/17 – (EU:C:2019:202) ikke til hinder herfor. Herefter »henviser begrebet »skole- og universitetsundervisning« (...)» nemlig »generelt til et integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som elevernes og de studerendes uddybning og udvikling af denne viden og disse færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system« (Domstolens dom i sagen A & G [org. s. 7] Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, præmis 26). I denne henseende bør det i det foreliggende tilfælde tages i betragtning, at de enkelte svømmekurser hænger sammen og bygger på hinanden.

Denne konklusion ændres heller ikke af det forhold, »at køreskoleundervisning til erhvervelse af kørekort (...) hvis ellers den vedrører forskelligartet praktisk og teoretisk viden, ikke desto mindre er en specialiseret undervisning, der ikke i sig selv er ensbetydende med at overføre viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf, hvilket kendetegner skole- og universitetsundervisning« (Domstolens dom i sagen A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, præmis 29). Det foreliggende tilfælde adskiller sig nemlig kun herfra på det punkt, at tilegnelsen af den grundlæggende færdighed at svømme i udpræget grad er af almen interesse, hvilket formentlig ikke gør sig gældende for opnåelse af »kørekort til køretøjer i kategori B og C1 som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i direktiv 2006/126« (Domstolens dom i sagen A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, præmis 30). Desuden bør det for så vidt angår fritagelse af undervisere, som giver privattimer, i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112/EF tages i betragtning, at disse undervisere i forbindelse med deres aktiviteter – f.eks. som lektiehjælper – ofte har specialiseret sig i enkelte undervisningsområder.

3. Det andet præjudicielle spørgsmål

Domstolen har i sin hidtidige praksis taget stilling til kravet om anerkendelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112/EF på socialområdet. Forhold af relevans for denne anerkendelse kan herefter bl.a. omfatte tilstedeværelsen af specifikke bestemmelser – hvad enten de er landsdækkende eller regionale, er fastsatte i lovgivning eller administrativt, **[org. s. 8]** 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 (Domstolens dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 26).

Domstolen har derimod i sin hidtidige praksis ikke taget stilling til spørgsmålet om, hvilke kriterier der er relevante i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF. Domstolen skal derfor tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt de samme eller tilsvarende kriterier som i forbindelse med artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF er afgørende i den foreliggende sag. Den forelæggende ret, for hvilken sagen er indbragt, er tilbøjelig til principielt at overføre praksis vedrørende anerkendelsen af erhvervsdrivende på socialområdet til en anerkendelse på undervisningsområdet [udelades].

Herefter kan en anerkendelse af sagsøgeren i den foreliggende sag følge af den almene interesse, der er forbundet med sagsøgerens aktiviteter. Formålet med den undervisning, som sagsøgeren yder, er nemlig tilegnelsen af en grundlæggende færdighed, som alle mennesker – navnlig med henblik på at håndtere nødsituationer i forbindelse med kontakt med vand – bør besidde. **[Org. s. 9]**

4. Det tredje præjudicielle spørgsmål

a) Hidtidig praksis

Den forelæggende ret kan ikke afgøre, hvilke krav der skal stilles til undervisere, som giver privattimer, som en virksomhedsrelateret forudsætning for afgiftsfritagelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112/EF. Anvendelsen af denne bestemmelse har hidtil vedrørt skatte- og afgiftspligtige personer, som var individuelle erhvervsdrivende (jf. Domstolens dom af 14.6.2007 i sagen Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, og af 28.1.2010 i sagen Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47 [udelades]).

b) Mulig fortolkning

Sprogligt synes begrebet »underviser« at indikere, at der er tale om en fysisk person. Dog kan princippet om afgiftsneutralitet være til hinder for, at

erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af skatter og afgifter (jf. bl.a. Domstolens dom af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, sammendragets punkt 1, samt præmis 30, og af 26.5.2005, Kingscrest Associates Ltd og Montecello Ltd, C-498/03, EU:C:2005:322, præmis 41; jf. også Domstolens dom af 2.6.2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).

Neutralitetsprincippet giver ingen objektiv begrundelse for, at X og Y, såfremt de selv yder svømmeundervisning som individuelle erhvervsdrivende, leverer skatte- og afgiftsfritagede ydelser, mens de samme ydelser præsteret som **[org. s. 10]** fælles undervisningsaktivitet i et personselskab skal være skatte- og afgiftspligtige.

c) Øvrige kriterier

For så vidt som Domstolen har afgjort, at undervisere, som giver privattimer, skal handle for deres egen regning og under deres eget ansvar (Domstolens dom i sagen Haderer, EU:C:2007:344, præmis 30 ff), henviser den forelæggende ret, til, at denne forudsætning er opfyldt i den foreliggende sag. Sagsøgeren har nemlig handlet for sin egen regning og under sit eget ansvar. Desuden havde det konkrete indhold af sagsøgerens undervisning direkte forbindelse til vedkommendes kvalifikationer.

Kriteriet »privattimer givet af undervisere« berøres i øvrigt ikke af, at timerne gives til flere elever på en gang. I Domstolens praksis er det nemlig præciseret, at det forhold, underviseren giver timer til flere personer på en gang, på ingen måde er til hinder for, at en aktivitet kan anerkendes som privattimer (Domstolens dom i sagen Haderer, EU:C:2007:344, præmis 31).

5. De præjudicielle spørgsmåls relevans for afgørelsen

De præjudicielle spørgsmål er relevante for afgørelsen. Sagsøgeren opfylder ikke de betingelser for fritagelse, som er fastsat i national lovgivning. Sagsøgeren er ikke en almen privatskole (»Ersatzschule«), og det er heller ikke atteresteret, at sagsøgeren forskriftsmæssigt forbereder til et erhverv eller til en eksamen, der skal aflægges for en offentligretlig juridisk person [§ 4, nr. 21, litra a), i lov om omsætningsafgift]. Sagsøgeren er heller ikke en højere læreanstalt, privatskole eller en anden institution som omhandlet i § 4, nr. 21, litra b), i lov om omsætningsafgift. **[Org. s. 11]** Sagsøgeren er ikke en offentligretlig juridisk person, et institut for forvaltning og økonomi, et folkeuniversitet (Volkshochschule) eller en institution, som har et almennyttigt formål eller et formål med tilknytning til faglige organisationer, som omhandlet i § 4, nr. 22, i lov om omsætningsafgift.

6. De præjudicielles spørgsmåls nødvendighed

Behovet for en præjudiciel forelæggelse følger for det første af, at Domstolen i sin dom i sagen A & G Fahrschul-Akademie (EU:C:2019:202) har foretaget en indskrænkende fortolkning af undervisningsbegrebet, som ikke fremgik af dens hidtidige praksis (Domstolens dom i sagen Haderer, EU:C:2007:344). For det andet har Domstolen som følge af manglende relevans for afgørelsen ikke besvaret et tidligere spørgsmål fra den forelæggende ret (Domstolens dom i sagen A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202).

7. Den præjudicielle forelæggelses grundlag

Den præjudicielle forelæggelse sker i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde. **[Org. s. 12]**

[Udelades]