

**Mål C-657/19**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

4 september 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

10 april 2019

**Svarande i första instans och klagande i andra instans:**

Finanzamt D

**Sökande i första instans och motpart i andra instans:**

E

---

**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Mervärdesskatt, lämnande av utlåtande för sjuk- och vårdkassorna

**Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

**Tolkningsfrågorna**

1 Ska den verksamhet som är i fråga i det nationella målet, där en beskattningsbar person på uppdrag av sjukförsäkringskassans medicintjänst (MDK) lämnar utlåtanden avseende patienters vårdbehov, anses som en verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112)?

2 För det fall fråga 1 besvaras jakande:

- a) Är det för att erkänna ett företag som ett organ med social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, tillräckligt att företaget tillhandahåller tjänster i egenskap av underleverantör på uppdrag av en inrättning som enligt nationell rätt erkänns som ett organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112?
- b) För det fall att fråga 2 a besvaras nekande: Är den omständigheten, att sjuk- och vårdkassorna schablonmässigt bär kostnaderna för ett erkänt organ, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, såsom i det nationella målet, tillräcklig för att en underleverantör ska kunna anses vara ett erkänt organ?
- c) Om frågorna 2 a och 2 b besvaras nekande: Får en medlemsstat som villkor för att erkänna en inrättning som ett organ av social karaktär kräva att den beskattningsbara personen har ingått ett avtal med ett socialförsäkringsorgan eller ett organ för social trygghet, eller är det för ett erkännande tillräckligt att ett avtal skulle kunna ingås enligt nationell rätt?

#### **Anförda unionsrättsliga bestämmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), särskilt artiklarna 132 och 134.

#### **Anförda nationella bestämmelser**

Umsatzsteuergesetz (Lagen om omsättningsskatt (nedan kallad UStG), särskilt 4 §.

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (den tyska socialförsäkringslagen) (nedan kallad SGB XI), särskilt 18, 53a och 53b §§

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (vårdkassans centralorganisations riktlinjer för vårdbehovsutredning) (nedan kallade Utredningsriktlinjerna), särskilt avsnitt B.1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (vårdkassans centralorganisations riktlinjer för vårdkassans samarbete med andra utomstående experter) (nedan kallade: Riktlinjerna för utomstående experter), särskilt punkt 2.

#### **Kort redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet**

- 1 I var och en av de tyska delstaterna finns det ett samarbetsorgan som kallas ”sjukförsäkringskassans medicintjänst” (nedan kallad (MDK), som bland annat ansvarar för att, för de vårdkassor som har inrättats av sjukvårdskassorna, utreda försäkrade personers vårdbehov. Utredningarna utförs av läkare, sjuksköterskor

och andra yrkeskategorier som MDK anlitar för att hantera den löpande verksamheten. MDK kan också vid arbetstoppar anlita läkare, sjuksköterskor eller andra kvalificerade yrkeskategorier som utomstående experter. MDK är ansvarig för utredningarna också när de utförs av externa experter. Kraven på experternas kvalifikationer regleras i detalj.

- 2 Sökande i första instans och motpart i andra instans (nedan kallad E) är en legitimerad sjuksköterska med grundläggande medicinsk utbildning och akademisk utbildning på vårdområdet, samt utbildning i kvalitetsstyrning på vårdområdet. Hennes företag bedrev också undervisande skattepliktig verksamhet som lärare inom vården.
- 3 Under åren 2012–2014 utförde E för MDK Niedersachsen (nedan kallad MDK NS), som en utomstående sakkunnig, utredningar avseende vårdbehov. MDK NS räknade av dessa tjänster varje månad varvid den inte redovisade någon mervärdesskatt. E deklarerade omsättningen från verksamheten som skattefri, men utnyttjade dock avdragen av ingående skatt på alla ingående tjänster.
- 4 Finanzamt (nedan kallad skattemyndigheten) ansåg att utredningsverksamheten inte var befriad från mervärdesskatt vare sig enligt nationell rätt eller enligt unionsrätten. Genom beslut av den 3 februari 2015 höjde skattemyndigheten den deklarerade omsättningen med de nettobelopp som räknats av MDK NS och fastställde, i beslut av den 3 februari 2015, mervärdesskatten för åren 2012 och 2013 och förskottsutbetalningarna för det första till tredje kvartalet 2014.
- 5 E väckte talan mot detta vid den behöriga Finanzgericht. Finanzgericht gillade talan i stort och angav i huvudsak som skäl härför att vårdbehovsutredningarna ska betraktas som ”tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete”, med direkt stöd av unionsrätten. Sedan november 2012 har staten en lagstadgad möjlighet att anlita utomstående experter för att göra utredningar av försäkrade personer, varför E, på grund av hennes uppdrag hos MDK NS, ska betraktas som ett av staten erkänt organ av social karaktär.
- 6 Skattemyndigheten har i sitt överklagande till den hänskjutande domstolen gjort gällande ett åsidosättande av materiell rätt. Den har i huvudsak anfört att de nationella reglerna om undantag från skatteplikt inte medger något undantag från skatteplikt för de ifrågavarande tillhandahållandena. Eftersom dessa regler är förenliga med unionsrätten är ett direkt åberopande av unionsrätten inte möjligt. Det har inte i övrigt inte visats att vårdkassan medvetet har burit kostnaderna för E:s utredningar.

### **Kort redogörelse för grunden till begäran om förhandsavgörande**

- 7 Utgången i målet beror på EU-domstolens avgörande beträffande tolkningen av direktiv 2006/112.

***Bedömningen av målet enligt nationell lagstiftning***

- 8 Enligt nationell rätt är de aktuella tillhandahållandena skattepliktiga, eftersom villkoren för undantag enligt 4 § UStG inte är uppfyllda.
- 9 Det finns inte någon skattebefriad ”medicinsk vård inom humanmedicinen” enligt 4 § stycke 14 UStG, eftersom MDK:s verksamhet, och därmed också E:s verksamhet, enbart tjänar som grund för fastställandet av den ersättning som den försäkrade har rätt till enligt lagen om vårdförsäkring. MDK:s uppgift är att lämna utlåtanden för socialförsäkringsändamål, inte att ge vård.
- 10 E:s tillhandahållanden är inte heller tillhandahållande av vård och omsorg av personer i den mening som avses i 4 § stycke 16 UStG.
- 11 Enligt såväl 4 § stycke 15 som 4 § stycke 15a UStG är det endast intäkterna för de enheter som avses i denna lag (till exempel socialförsäkringskassan eller MDK) som är undantagen från skatteplikt. E, som inte ingår i MDK, uppfyller inte detta krav.
- 12 I detta avseende bör man komma ihåg att 4 § stycke 15 och 4 § stycke 15a UStG endast undantar tillhandahållanden av tjänster som avser hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, och inte tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till sådana tjänster, såsom föreskrivs i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112. Därför skulle E möjligtvis direkt kunna åberopa undantaget från skatteplikt för sina tillhandahållanden enligt sistnämnda bestämmelse, även om den hänskjutande domstolen håller detta för osannolikt.

***Den första tolkningsfrågan***

- 13 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida E:s verksamhet med att utfärda expertutlåtanden ska omfattas av begreppet ”tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.
- 14 Enligt EU-domstolens rättspraxis omfattar undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 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 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 17). Följaktligen kan inte alla som utövar en verksamhet av hänsyn till allmänintresset anses vara ett av medlemsstaten erkänt organ (dom av den 28 juli 2016, Ordre des barreaux et germophone m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 60 och följande punkter).
- 15 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 direktiv 2006/112, att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som

görs mot ersättning. Denna regel om restriktiv tolkning innebär dock inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 i direktivet 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 dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 19).

- 16 I förevarande mål är vårdkassans tillhandahållande ett undantaget tillhandahållande av social trygghet och social trygghet. Vårdkassan är en erkänd tillhandahållare av tjänster i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.
- 17 E:s expertutlåtanden räknas dock inte som tillhandahållande av social trygghet och social trygghet, eftersom arbetet med att lämna utlåtanden endast tjänar som underlag för vårdkassans beslut om att tillhandahålla vård. Den omständigheten att MDK tillhandahåller tjänster (även i den mån den tar hjälp av tredje man) med stöd av SGB XI, och tjänar allmänintresset, är inte tillräckligt i detta avseende.
- 18 Det är emellertid tveksamt om en sakkunnigs verksamhet med att lämna utlåtanden har ”nära anknytning” till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.
- 19 Enligt EU-domstolens praxis kan ett tillhandahållande som har en nära anknytning till en gynnande verksamhet vara befriad från skatt om den huvudsakliga verksamheten i sig är en verksamhet som är undantagen från skatteplikt och både den huvudsakliga verksamheten och den till den huvudsakliga nära knutna verksamheten tillhandahålls av ett av de organ som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 (dom av den 9 februari 2006, Kinderropvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punkterna 21 och 22, och dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkterna 34 och 36).
- 20 Enligt den hänskjutande domstolens praxis är det här emellertid inte fråga om ett tillhandahållande av tjänster som har nära anknytning till hjälparbete när tjänsterna inte tillhandahålls inte den person som behöver hjälp utan ett företag som behöver tillhandahållandet för att tillhandahålla sin egen, från skatt undantagna tjänst till patienter eller till hjälpbehövande. Detta gäller till exempel tillhandahållande av personal eller av företagsrelaterade eller administrativa tjänster.
- 21 Detta hindrar inte att det i enlighet med den hänskjutande domstolens praxis kan vara fråga om en skattebefriad omsättning enligt artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, även om tjänsterna inte tillhandahålls patienter eller sjukförsäkringskassor. Den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 beror nämligen inte på vem tjänstemottagaren är, eftersom villkoret för skattebefrielse tar sikte på den person som tillhandahåller tjänsten, som måste vara en medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövare. Det är osäkert huruvida detta resonemang kan överföras på artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.

- 22 I sin dom av den 20 november 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), som gällde liknande omständigheter, beaktade EU-domstolen inte ett undantag enligt artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.
- 23 Om det däremot 'hade ansetts finnas intäkter med "nära anknytning", skulle E:s verksamhet avseende vårdfondens verksamhet ha varit "absolut nödvändig", i den mening som avses i artikel 134 a i direktiv 2006/112, vilket innebär att det inte är uteslutet att den skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt. För en heltäckande bedömning av vårdsituationen, särskilt funktionshindret och hjälpbehovet, är det absolut nödvändigt att anlita vårdpersonal och andra kvalificerade yrkesutövare som antingen är anställda av MDK eller som anlitas av MDK vid behov. E:s verksamhet bedrivs inte heller i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (se artikel 134 b i direktiv 2006/112).

#### *Andra tolkningsfrågan*

- 24 Den andra frågan avser begreppet "organ av social karaktär", i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112. Enligt domstolens praxis är detta begrepp i princip tillräckligt omfattande för att även inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte (se, exempelvis, dom av den 28 november 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 28).
- 25 Enligt dom av den 10 september 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, punkterna 54 och 58), och dom av den 15 november 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26), fastställer artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 inte förutsättningarna eller metoderna för erkännandet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när organ kan ges ett sådant erkännande. Därvid ska de nationella myndigheterna, i enlighet med unionsrätten och under de nationella domstolarnas kontroll, beakta de omständigheter som är relevanta för ett erkännande. Enligt den hänskjutande domstolens praxis omfattar dessa följande:
- förekomsten av specifika bestämmelser, nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga,
  - det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet,
  - den omständigheten att andra skattskyldiga personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, och
  - att de aktuella kostnaderna till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan.



*Fråga 2 a*

- 26 Enligt den hänskjutande domstolens praxis erkänner 4 § stycke 15a UStG visserligen MDK som ett organ av social karaktär, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, men detta erkännande gäller dock inte MDK:s underleverantörer. Detta framgår särskilt av att den förmånliga regleringen i 4 § stycke 15a UStG, genom att endast vara tillämplig på MDK:s tillhandahållanden, är knuten till en person, i enlighet med unionsrätten. Principen om fritt val av organisationsmodell gör det inte möjligt att bortse från detta.
- 27 Frågan är emellertid om det ett annat svar står att finna i den omständigheten att utredningsriktlinjerna numera består av bestämmelser som godkänts av förbundsministern för hälso- och sjukvård, vilka grundligt reglerar MDK:s anlitan av externa experter för utlåtanden, men som endast är bindande för MDK. Detta skulle kunna ses som ett tillräckligt erkännande även om den som lämnar utlåtandet är en underleverantör.

*Fråga 2 b*

- 28 I de fall då ställningen som underleverantör inte är tillräcklig vill den hänskjutande domstolen ha klarhet i huruvida den omständigheten, att sjuk- och vårdförsäkringskassan schablonmässigt bär kostnaderna för den huvudsakliga tillhandahållaren, är tillräckligt för att en underleverantör ska kunna anses som ett erkänt organ, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.
- 29 Domstolen har slagit fast att en av de faktorer som är relevanta för erkännandet som social institution bland annat är att förmånerna i fråga till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31).
- 30 De medel krävs för MDK:s utlåtanden tillförs av sjukkassorna genom en fördelning som beräknas efter antalet medlemmar som är bosatta på MDK:s behörighetsområde. Fördelningen av medel sker oberoende av om MDK har anlitat utomstående experter för att fullgöra uppgifterna. I förevarande fall har vård- eller sjukkassorna alltså burit samtliga kostnader för E:s utlåtandeverksamhet
- 31 Vid införlivandet av artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 med nationell rätt, med avseende på kravet att förmånerna till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan, valde den tyska lagstiftaren emellertid till viss del att införa begreppet ”ersättning”. Enligt den hänskjutande domstolens praxis sker en ”ersättning” på villkoret att den behöriga institutionen känner till de tjänster som en underleverantör tillhandahåller en annan näringsidkare inom ramen för den gynnade verksamheten och är villig att bära kostnaden för denna, om än indirekt. Om det organ som ska betala ut ersättning emellertid inte ersätter underentreprenörens tillhandahållanden, utan endast tjänsteleverantörens, har inte

en stor del av kostnaderna burits av vård- eller sjukförsäkringskassorna, vilket är nödvändigt för ett erkännande enligt artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.

- 32 I förevarande mål finns det inga uppgifter om huruvida vårdkassan, i samband med den schablonmässiga täckningen av MDK:s kostnader, var medveten om, eller önskade, ”ersätta” de tjänster som tillhandahållits av underleverantören. Om en indirekt finansiering inte är tillräcklig, måste målet återförvisas till Finanzgericht.

*Fråga 2 c*

- 33 Om den första frågan besvaras jakande och ställningen som underleverantör inte är tillräcklig, vill den hänskjutande domstolen vidare ha klarhet i huruvida, för det fall att en socialförsäkringskassa indirekt bär kostnaderna, erkännandet som en enhet av social karaktär kan göras beroende av att den beskattningsbara personen faktiskt har ingått ett avtal med en institution för social trygghet eller social omsorg, eller om det för ett erkännande är tillräckligt att ett avtal skulle kunna slutas enligt nationell rätt.
- 34 Enligt den hänskjutande domstolens praxis kan ett kostnadsåtagande endast leda till ett sådant erkännande, i den mening som avses i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, om det regleras i lag. Följaktligen kan ett erkännande på grundval av ett avtalsenligt överenskommet kostnadsåtagande enbart ske om avtalet ingåtts på en rättslig grund.
- 35 Om det enbart ställs få rättsliga krav på ett avtal är det enligt denna rättspraxis tillräckligt att det föreligger en möjlighet till ett avtalsslut. Om det i lagen emellertid uppställs flera krav på ett avtal är det inte tillräckligt med det möjliga kostnadsåtagandet.
- 36 18 § stycke 1 första meningen SGB XI ändrades med verkan från och med den 30 oktober 2012 på så sätt att vårdkassan har möjlighet att utöver MDK anlita utomstående experter för att utreda huruvida kraven på vårdbehov är uppfyllda och för att fastställa vilken grad av vårdbehov som föreligger.
- 37 Vid direkt anlåtande av utomstående experter har vårdkassorna att rätta sig efter riktlinjerna för utomstående experter, som utfärdats i enlighet med 53b § SGB XI, där till exempel kvalifikationskraven för de anlåtade experterna regleras i detalj i punkt 2 SGB XI. Detta skulle kunna tolkas som att det föreligger ett avtal, om detta är förenligt med unionsrätten.