

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. september 2017 (\*)

»Traktatbrud – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra f) – afgiftsfritagelse for selvstændige grupper af personers levering af ydelser til deres medlemmer – begrænsning til selvstændige grupper, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv«

I sag C-616/15,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 20. november 2015,

**Europa-Kommissionen** ved M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann og R. Lyal, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

**Forbundsrepublikken Tyskland** ved T. Henze, J. Möller og K. Petersen, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda (refererende dommer), K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: fuldmægtig X. Lopez Bancalari,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. februar 2017,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. april 2017,

afsagt følgende

## **Dom**

1 Europa-Kommissionen har i sin stævning nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), idet den har begrænset fritagelsen for merværdiafgift (moms) til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv.

## **Retsforskrifter**

## EU-retten

### Sjette direktiv

2 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) er fra den 1. januar 2007 blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/112. Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, havde følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

[...]«

3 Sjette direktivs artikel 13, A, fastsatte:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

f) tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning

[...]«

4 Direktivets artikel 28, stk. 3 og 4, fastsatte:

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

a) fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til artikel 13 eller 15, og som er anført i bilag E

[...]

4. Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. Senest seks måneder inden udløbet af denne periode og sidenhen efter behov skal Rådet på grundlag af en beretning fra Kommissionen tage de i stk. 3 nævnte undtagelsesbestemmelser op til fornyet

overvejelse og med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffe afgørelse om en eventuel ophævelse af visse af disse undtagelser eller af dem alle.«

5 Bilag E til nævnte direktiv med overskriften »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra a)« bestemte:

»[...]

3. [t]ransaktioner omhandlet i artikel 13, A, stk. 1, litra f), bortset fra transaktioner foretaget af grupper af læger eller udøvere af dertil knyttede erhverv

[...]«

*Attende direktiv 89/465/EØF*

6 Artikel 1 i Rådets attende direktiv 89/465/EØF af 18. juli 1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EØF (EFT 1989, L 226, s. 21) havde følgende ordlyd:

»I direktiv 77/388/EØF foretages følgende ændringer:

1) I bilag E udgår de i nr. 1, 3 til 6, 8, 9, 10, 12, 13 og 14 omhandlede transaktioner fra den 1. januar 1990.

[...]«

*Direktiv 2006/112*

7 Artikel 13, stk. 1, første og andet afsnit, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.«

8 Artikel 131 i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser« i direktivets afsnit IX, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«, fastsætter:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

9 Artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

- a) levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation
- b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner
- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat
- d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker
- e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser
- f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning
- g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

[...]

- 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

[...]

- m) visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning
- n) levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning hertil, der præsteres af offentligretlige organer eller af andre kulturelle organer, som er anerkendt af den pågældende medlemsstat

[...]«

10 Følgende fremgår af artikel 133, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

[...]

d) [F]ritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.«

11 Artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, som findes i kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter« i direktivets afsnit IX, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og formidlere i forbindelse med disse transaktioner

[...]

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

e) transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse

[...]

*Tysk ret*

12 Kapitel 2 i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) med overskriften »Fritagelse for og godtgørelse af afgifter« indeholder i artikel 4 en liste over de tjenesteydelser, der er momsfritaget. I henhold til UStG's artikel 4, nr. 14, i den udgave, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er følgende fritaget:

»a) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, læger, tandlæger, naturlæger, fysioterapeuter, jordemødre eller anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren; første punktum finder ikke anvendelse på levering og reparation af tandproteser [...] og odontologiske apparater [...], hvis den erhvervsdrivende har fremstillet eller repareret dem i sin virksomhed

b) hospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, revalidering, fødselshjælp og hospicetjenester samt operationer i nær tilknytning hertil, som varetages af offentligretlige organer [...]

[...]

d) andre tjenesteydelser, som grupper, hvis medlemmer alene udøver de i litra a) omhandlede erhverv, eller som udgør en del af de i litra b) omhandlede institutioner, leverer til deres medlemmer, når disse tjenester er direkte nødvendige for udøvelsen af de i litra a) eller b) omhandlede aktiviteter, når grupperne kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter

[...]

## Den administrative procedure

13 Ved åbningsskrivelse af 23. november 2009 meddelte Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland, at den nærede tvivl om, hvorvidt de nationale bestemmelser om momsfrigivelse af levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at levere de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester til deres medlemmer, var forenelige med momsdirektivet.

14 Kommissionen anførte i denne skrivelse, at tysk ret begrænser nævnte fritagelse til ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed eller et erhverv inden for sundhedssektoren, mens direktiv 2006/112 ikke begrænser den pågældende fritagelse til grupper af personer inden for bestemte erhverv, men tildeler denne fritagelse til alle grupper af personer, for så vidt som disse personer er fritaget for afgift eller ikke er afgiftspligtige for den virksomhed, som de udøver. Kommissionen var således af den opfattelse, at tysk ret om omsætningsafgift ikke var i overensstemmelse med EU-rettens mål, således som disse forfølges med direktiv 2006/112.

15 Forbundsrepublikken Tyskland besvarede åbningsskrivelsen ved skrivelse af 22. marts 2010. I denne skrivelse bekræftede Forbundsrepublikken Tyskland, at den omhandlede tyske lovgivning ganske rigtigt kun fritog levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, for så vidt som der var tale om grupper af læger eller personer, der udøver dertil knyttede erhverv, samt grupper af hospitaler eller tilsvarende etablissementer. Medlemsstaten har gjort gældende, at denne begrænsning er begrundet i den omstændighed, at det tilkommer den nationale lovgiver at fastlægge, hvilke erhvervsgrupper der kan være omfattet af den pågældende fritagelse uden at skabe konkurrenceforvridning. Ifølge medlemsstaten havde den tyske lovgiver således efter at have foretaget en undersøgelse fundet, at den pågældende fritagelse kun var begrundet for sundhedssektoren.

16 Den 7. april 2011 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse over for Forbundsrepublikken Tyskland. I denne udtalelse gav Kommissionen udtryk for tvivl med hensyn til medlemsstatens påstand om, at kun sundhedssektoren kunne være omfattet af den pågældende fritagelse, hvis man skulle undgå konkurrenceforvridning. Ifølge Kommissionen fremgår det af EU's lovgivningsprocedure, at direktiv 2006/112 netop havde til formål at udvide fritagelsen til at omfatte grupper bestående af andre personkategorier. Kommissionen har endvidere gjort gældende, at de tyske domstole ved flere lejligheder skulle have udvidet anvendelsesområdet for den pågældende fritagelse til at omfatte andre erhverv end dem, der er nævnt i den tyske lovgivning om omsætningsafgift.

17 Kommissionen har ligeledes anført, at den ikke kunne forstå, hvilke oplysninger den tyske lovgiver havde lagt til grund for at fastslå, at der ville forekomme vedvarende konkurrenceforvridninger, hvis den pågældende fritagelse blev udvidet til at omfatte alle nationale økonomiske sektorer og ikke blot sundhedssektoren, som allerede er fritaget. Kommissionen var af den opfattelse, at lovgiver ikke skulle bedømme de eventuelle konkurrenceforvridninger på grundlag af generelle overvejelser. Den skulle ifølge Kommissionen tværtimod kun kunne afvise den pågældende fritagelse i tilfælde af reel fare for, at denne i sig selv aktuelt og i fremtiden ville kunne skabe konkurrenceforvridning.

18 Forbundsrepublikken Tyskland besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 6. juni 2011. I denne skrivelse lagde medlemsstaten for det første vægt på placeringen af bestemmelsen om den pågældende fritagelse i direktiv 2006/112, nemlig i kapitlet om fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse. Den udledte heraf, at den pågældende fritagelse

ikke kunne udvides til at omfatte al økonomisk virksomhed.

19 For det andet anførte Forbundsrepublikken Tyskland, at gennemførelsen af den omhandlede bestemmelse i national ret netop tog hensyn til forbuddet mod konkurrenceforvridning ved at begrænse denne fritagelse til at omfatte visse erhvervsgrupper inden for sundhedssektoren. Medlemsstaten fremhævede i denne henseende, at den tyske lovgiver havde fundet, at den pågældende fritagelse alene var begrundet for grupper af personer inden for sundhedssektoren, idet der ikke fandtes selvstændige tjenesteydere inden for de aktiviteter, der tilbydes af denne form for grupper.

20 For det tredje anførte medlemsstaten, at Kommissionen ikke havde godtgjort, hvilke erhvervsgrupper der fejlagtigt var blevet udelukket fra den pågældende fritagelse på grund af den tyske lovgivning.

21 Forbundsrepublikken Tyskland afviste således Kommissionens krav om, at den skulle træffe alle nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse.

22 Da den tyske lovgivning om omsætningsafgift fortsat begrænser momsfrigtagelsen til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed inden for sundhedssektoren, besluttede Kommissionen at indbringe sagen for Domstolen.

## **Om søgsmålet**

### *Parternes argumenter*

23 Kommissionen har gjort gældende, at den omhandlede tyske lovgivning, nemlig UStG's artikel 4, nr. 14, begrænser den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, til tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv, der i det væsentlige er begrænset til sundhedssektoren. Kommissionen er af den opfattelse, at denne begrænsning er i strid med den nævnte artikel 132, stk. 1, litra f).

24 Kommissionen har for det første anført, at den pågældende lovgivning ikke er forenelig med anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, idet denne bestemmelse ikke er begrænset til tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed inden for visse bestemte erhverv.

25 Kommissionen er af den opfattelse, at den i bestemmelsen fastsatte fritagelse ikke er begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse, men omfatter alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, der er momsfrigtaget. Institutionen har tilføjet, at selv hvis fritagelsen alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse, ville dens anvendelsesområde ikke af denne grund være begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver erhverv inden for sundhedssektoren, således som dette er fastsat i den omhandlede tyske lovgivning.

26 Kommissionen har anført, at dens fortolkning af anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 bekræftes ved bestemmelsens ordlyd, det formål, som den forfølger, og den historiske sammenhæng, hvori den indgår, og ved dom af 20. november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), hvori Domstolen anvendte den omhandlede fritagelse på tjenesteydelser leveret af en gruppe forsikringsselskaber.

27 Ifølge Kommissionen gør den omstændighed, at det kapitel, hvori artikel 132, stk. 1, litra f), i

direktiv 2006/112 findes, har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, ikke i sig selv det muligt at fratage bestemmelsens ordlyd dens utvetydige karakter. Dette kapitels overskrift er resultatet af en fejl i forbindelse med udarbejdelsen, som kan forklares ved den omstændighed, at det oprindelige forslag til sjette direktiv fastsatte en begrænsning af den omhandlede fritagelse til selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger.

28 Kommissionen har for det andet anført, at den omhandlede tyske lovgivning ikke kan begrundes med en henvisning til den i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning.

29 Ifølge denne institution kan tilstedeværelse eller mangel på konkurrenceforvridning alene bedømmes i forhold til sagens omstændigheder. Det er umuligt at bedømme forekomsten af konkurrenceforvridninger generelt for de tjenester, der præsteres af bestemte erhvervsgrupper, og for de tjenester, der præsteres af selvstændige grupper af personer, og som er direkte forbundet hermed. Det ville således være i strid med en fuldstændig gennemførelse af direktiv 2006/112, hvis lovgiver selv skulle foretage denne undersøgelse for hver kategori for hele erhvervssektorer, således som den tyske lovgiver har gjort.

30 Forbundsrepublikken Tyskland har for det første gjort gældende, at det af ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 og bestemmelsens placering i direktivet samt af den historiske sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, som den forfølger, fremgår, at det personlige anvendelsesområde for den pågældende fritagelse er begrænset til grupper af personer, som udøver visse former for virksomhed af almen interesse.

31 Hvad angår bestemmelsens ordlyd og placering har Forbundsrepublikken Tyskland først og fremmest anført, at den pågældende fritagelse findes i artikel 132 i direktiv 2006/112, som er en del af direktivets kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Det følger heraf, at fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), kun kan finde anvendelse på levering af tjenesteydelser, der præsteres af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

32 Medlemsstaten har nærmere bestemt anført, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene finder anvendelse på selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver de former for virksomhed, der er nævnt i artikel 132, stk. 1, litra b)-e), i direktiv 2006/112, som går forud for fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), og vedrører sundhedssektoren. Hvis dette ikke var tilfældet, ville lovgiver have placeret denne fritagelse i slutningen af artikel 132 i direktiv 2006/112 eller i en særskilt artikel.

33 En fortolkning, hvorefter den pågældende fritagelse vedrører den i artikel 132, stk. 1, litra b)-e), i direktiv 2006/112 omhandlede virksomhed, underbygges af Domstolens anvendelse af udtrykket »erhvervsdrivende« i forbindelse med sin fortolkning af denne fritagelse i sin dom af 11. december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37). I direktiv 2006/112 er udtrykket »erhverv« nemlig primært anvendt i sammenhæng med »lægegerning og dertil knyttede erhverv«.

34 Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland underbygges dens standpunkt endvidere af den historiske sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 indgår. Medlemsstaten har i denne forbindelse bl.a. anført, at bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, litra a), i den første udgave af sjette direktiv, sammenholdt med punkt 3 i bilag E til dette direktiv, skulle sikre, at den i direktivets artikel 13, A, stk. 1, litra f), omhandlede fritagelse fandt anvendelse på levering af ydelser præsteret af selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger, mens medlemsstaterne fortsat kunne pålægge levering af tilsvarende ydelser præsteret af andre

selvstændige grupper af personer afgifter frem til den 31. december 1989. Ophævelsen fra den 1. januar 1990 af denne mulighed ændrede ikke anvendelsesområdet for den omhandlede fritagelse, men havde snarere til formål at løse visse rent praktiske problemer uden tilknytning til selve momsordningen.

35 Forbundsrepublikken Tyskland har for det andet anført, at den omhandlede tyske lovgivning er begrundet, henset til betingelsen om, at den omhandlede fritagelse alene finder anvendelse, hvis den ikke kan skabe konkurrenceforvridning. Medlemsstaten har gjort gældende, at den nationale lovgiver i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, kan foretage en vurdering af risikoen for konkurrenceforvridning i de enkelte kategorier inden for bestemte erhvervsgrupper og således begrænse fritagelsen til visse af disse erhvervsgrupper.

36 Medlemsstaten har i denne forbindelse anført, at denne betingelse hverken er tilstrækkelig klar eller ubetinget i forhold til indholdet, og at den derfor skal præciseres på nationalt plan. Vurderingen af den pågældende betingelse kan ikke overlades til skattemyndighederne, da den alene kan foretages på grundlag af en kompliceret økonomisk analyse vedrørende hver enkelt erhvervssektor.

37 I denne forbindelse har Forbundsrepublikken Tyskland anført, at det fremgår af Domstolens praksis og bl.a. af dom af 16. september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 35 og 36), at bedømmelsen af den i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, som svarer til den, der findes i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, kan foretages af den nationale lovgiver.

38 Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at det i forbindelse med et søgsmål i henhold til artikel 258 TEUF påhviler Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger, og at fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud. Kommissionen har imidlertid ikke godtgjort, at en fritagelse af tjenesteydelser leveret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer ikke ville medføre konkurrenceforvridninger på andre områder end de i UStG omhandlede erhverv.

#### *Domstolens bemærkninger*

39 Det skal indledningsvis fremhæves, at Kommissionens søgsmål kun er rettet mod Forbundsrepublikken Tysklands begrænsning af den i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 omhandlede fritagelse til grupper, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv.

40 Først skal det personlige anvendelsesområde for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 således undersøges, og dernæst skal betingelsen vedrørende manglende konkurrenceforvridning fastsat i denne bestemmelse vurderes.

#### *Anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112*

41 Hvad angår anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 vedrører Kommissionens hovedanbringende den omstændighed, at fritagelsen i denne bestemmelse ikke er begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse, men omfatter alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, der er momsfritaget, herunder følgelig grupper, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed i bank- og forsikringssektoren. Subsidiært har Kommissionen gjort gældende, at selv hvis fritagelsen alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse, ville dens anvendelsesområde ikke af denne grund være begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver erhverv inden for sundhedssektoren, således som dette er fastsat i den omhandlede tyske lovgivning.

42 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ordlyden af denne bestemmelse, som omfatter medlemmerne af en selvstændig gruppe af personers afgiftsfritagne virksomhed, ikke gør det muligt at udelukke, at denne fritagelse kan finde anvendelse på alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, som er momsfritaget.

43 Ifølge fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse imidlertid ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 26.4.2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, præmis 22, og af 4.4.2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

44 Hvad angår den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 indgår, skal det fremhæves, at denne bestemmelse findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX. Denne overskrift indikerer, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

45 Denne fortolkning bekræftes ligeledes af opbygningen af direktivets afsnit IX, som vedrører »Afgiftsfritagelser«. Artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 findes således ikke i afsnittets kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser«, men i afsnittets kapitel 2. Inden for dette afsnit sondres i øvrigt mellem kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, en sontring, som indikerer, at bestemmelserne i kapitel 2 for visse former for virksomhed af almen interesse ikke finder anvendelse på de andre aktiviteter, som er omfattet af dette kapitel 3.

46 I dette kapitel 3 findes imidlertid i artikel 135, stk. 1, litra a), en fritagelse for »forsikrings- og genforsikringstransaktioner« og i litra d) og e) en fritagelse for visse transaktioner henhørende under området for finansielle ydelser, såsom bl.a. »transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter« og »transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel«. Det fremgår således af den generelle opbygning af direktiv 2006/112, at fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), hverken finder anvendelse på transaktioner foretaget på området for forsikrings- og genforsikringstransaktioner eller på området for finansielle tjenesteydelser, og at tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer er aktive på disse områder, følgelig ikke henhører under denne fritagelse.

47 Hvad angår formålet med artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 henvises til formålet med de samlede bestemmelser i direktivets artikel 132, som tilsigter at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og

levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

48 Tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer henhører således under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, når tjenesteydelserne bidrager direkte til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i direktivets artikel 132 (jf. analogt dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 31-33).

49 Det skal i øvrigt bemærkes, at anvendelsesområdet for de fritagelser, som er fastsat i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

50 Det følger heraf, at tjenesteydelser, som ikke direkte bidrager til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i artikel 132 i direktiv 2006/112, men til udøvelsen af andre fritagne aktiviteter bl.a. i henhold til direktivets artikel 135, ikke kan henhøre under fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f).

51 Følgelig skal artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse som omhandlet i denne bestemmelse. Kommissionens hovedanbringende, hvorefter anvendelsesområdet for fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 ikke er begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse, skal følgelig forkastes.

52 Det skal i denne henseende bemærkes, at i modsætning til, hvad Domstolen skal inden for rammerne af nærværende sag, har den i dom af 20. november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ikke behandlet spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f) [som svarer til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112], var begrænset til tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse.

53 Forbundsrepublikken Tysklands argumentation, hvorefter fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 er begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et erhverv inden for sundhedssektoren, skal imidlertid forkastes.

54 For det første gør den omstændighed, at fritagelsen vedrørende selvstændige grupper af personer er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, ikke i sig selv det muligt at konkludere, at denne fritagelse alene finder anvendelse på selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver de former for virksomhed, der er nævnt i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e), som står før fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), og som vedrører sundhedssektoren.

55 Denne fritagelse henviser således til »selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige«. Ud over ydelser præsteret i sundhedssektoren omfatter direktiv 2006/112 imidlertid også andre afgiftsfritagne ydelser af almen interesse, såsom ydelser forbundet med social bistand og social sikring, uddannelse, sport og kultur som fastsat i henholdsvis artikel 132, stk. 1, litra g), i), m) og n), i direktiv 2006/112.

56 For det andet følger det af Domstolens praksis, at formålet med den i artikel 132, stk. 1, litra

f), i direktiv 2006/112 fastsatte fritagelse er at undgå, at personer, som tilbyder visse tjenesteydelser, pålægges at betale moms, når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37).

57 I modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, underbygger Domstolens anvendelse af udtrykket »erhvervsdrivende« (o.a.: »professionnels« på fransk) i forbindelse med fortolkningen af denne fritagelse imidlertid ikke medlemsstatens argumentation, hvorefter denne fritagelse alene tilsigter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer er aktive i sundhedssektoren. Hvad angår artikel 132 i direktiv 2006/112 anvendes udtrykket »erhverv« alene i henholdsvis bestemmelsens stk. 1, litra c), og stk. 1, litra e), og anvendelsen af disse udtryk giver følgelig ikke mulighed for at konkludere, at fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), alene vedrører selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer er aktive i sundhedssektoren.

58 Det kan for det tredje ikke udledes af tilblivelseshistorien for artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse er begrænset til sundhedssektoren. Det er ganske vist korrekt, at sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f), sammenholdt med direktivets artikel 28, stk. 3, litra a), og bilag E hertil, tidligere fastsatte en mulighed for at begrænse den omhandlede fritagelse til selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger.

59 Den omstændighed, at sjette direktiv alene fastsatte en mulighed for at fravige den pågældende fritagelse for andre selvstændige grupper af personer end lægelige eller medicinske sammenslutninger, indikerer i modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at anvendelsesområdet for denne fritagelse ligeledes omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer er aktive i andre sektorer end sundhedssektoren. Denne mulighed for at fravige fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, A, stk. 1, litra f), er under alle omstændigheder blevet ophævet fra den 1. januar 1990 ved artikel 1 i attende direktiv 89/465. Det følger heraf, at i modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, er den pågældende fritagelse ikke begrænset til selvstændige lægelige eller medicinske sammenslutninger.

60 Henset til ovenstående bemærkninger skal Kommissionens subsidiære anbringende, hvorefter anvendelsesområdet for fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 ikke er begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et erhverv, som ikke henhører under sundhedssektoren, således som det er fastsat i den omhandlede tyske lovgivning, tages til følge.

#### *Betingelsen om, at der ikke må foreligge konkurrenceforvridning*

61 I henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 finder den i bestemmelsen fastsatte fritagelse anvendelse under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning.

62 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at det tilkommer den nationale lovgiver at fastlægge, hvilke erhvervsgrupper der kan være omfattet af den pågældende fritagelse uden at skabe konkurrenceforvridning. Den tyske lovgiver har i det foreliggende tilfælde fundet, at denne fritagelse alene var berettiget for selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer var aktive i sundhedssektoren.

63 Det skal følgende undersøges, hvorvidt en medlemsstat – henset til betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning – ved hjælp af national lovgivning kan begrænse de

erhvervssektorer, hvori fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 finder anvendelse.

64 Indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at gennemføre denne betingelse ordret i deres nationale ret (jf. analogt for så vidt angår sjette direktivs artikel 4, stk. 5, dom af 17.10.1989, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, 231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 23).

65 Med henblik på at fastlægge, om anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 på et bestemt erhverv kan skabe konkurrenceforvridning, står det ganske vist den nationale lovgiver frit for at indføre regler, som de kompetente myndigheder let kan forvalte og håndhæve (jf. analogt dom af 24.2.2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 33). I henhold til artikel 131 i direktiv 2006/112 fastsætter medlemsstaterne således de betingelser, som fritagelserne skal opfylde for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse. Betingelserne kan imidlertid ikke vedrøre fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der følger af direktivet (jf. i denne retning dom af 21.3.2013, *Kommissionen mod Frankrig*, C-197/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:202, præmis 31, og af 25.2.2016, *Kommissionen mod Nederlandene*, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 28 og 29).

66 Dette er imidlertid netop virkningen af den omhandlede tyske lovgivning, hvorved den nationale lovgiver har udelukket alle ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse bortset fra selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer er aktive i sundhedssektoren.

67 I modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, fremgår det ikke af dom af 16. september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505), at bedømmelsen af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, gør det muligt generelt at begrænse fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 i den nationale lovgivning. I denne dom fortolkede Domstolen en anden bestemmelse end den her omhandlede, nemlig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvorefter offentligretlige organer skulle betragtes som afgiftspligtige personer, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Domstolen fastslog i denne henseende i dommens præmis 40, at momspålæggelse af offentligretlige organer i medfør af denne bestemmelse følger af udøvelsen af en given form for virksomhed som sådan uafhængigt af, om de nævnte organer er udsat for konkurrence på det lokale marked, hvor de udøver denne virksomhed. Det fremgår imidlertid ikke heraf, at betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, gør det muligt generelt at begrænse anvendelsesområdet for denne fritagelse.

68 Som Forbundsrepublikken Tyskland har påpeget, kan vurderingen af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, vise sig at være kompleks. Medlemsstaten har imidlertid ikke præciseret, hvori denne kompleksitet nødvendiggør en indgriben fra den nationale lovgiver, som generelt udelukker visse former for virksomhed af almen interesse på grundlag af denne betingelse.

69 Som generaladvokaten har anført i punkt 119 og 120 i forslaget til afgørelse, kræver den tyske lovgivning – når det drejer sig om selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer er aktive i sundhedssektoren – at skattemyndighederne foretager en vurdering af den pågældende betingelse i hvert enkelt tilfælde. Det følger heraf, at Forbundsrepublikken Tyskland selv er af den opfattelse, at en sådan vurdering fra skattemyndighedernes side er mulig i sundhedssektoren. Medlemsstaten har imidlertid ikke godtgjort, hvori vurderingen af betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, er anderledes i andre sektorer end sundhedssektoren.

70 Forbundsrepublikken Tysklands argumentation, hvorefter Kommissionen ikke har løftet den

bevisbyrde, der påhviler den, skal ligeledes forkastes. Som denne medlemsstat har anerkendt i retsmødet for Domstolen, udgør spørgsmålet om, hvorvidt det er lovligt for den nationale lovgiver – henset til betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning – at begrænse de erhvervssektorer, hvori den omhandlede fritagelse finder anvendelse, et retligt spørgsmål.

71 Henset til samtlige ovenstående betragtninger må der gives Kommissionen medhold i søgsmålet.

72 Det skal følgelig fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, idet den har begrænset fritagelsen for moms til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv.

### **Sagsomkostninger**

73 I medfør af artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og da Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

**1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet den har begrænset fritagelsen for merværdiafgift til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv.**

**2) Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagsomkostningerne.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.