

Sag C-200/04

Finanzamt Heidelberg

mod

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Sjette momsdirektiv – særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser – artikel 26, stk. 1 – anvendelsesområde – pakkepris, der omfatter transport til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri samt sprogundervisning – hovedydelse og biydelser – begreb – direktiv 90/314/EØF om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Poiares Maduro fremsat den 16. juni 2005

Domstolens dom (Anden Afdeling) af 13. oktober 2005

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – særordning for rejsebureauer – anvendelsesområde – andre erhvervsdrivende end rejsebureauer, der tilbyder ydelser, der består i organisering af sprog- og studierejser i udlandet – omfattet

(Rådets direktiv 77/388, art. 26)

Ifølge fast retspraksis gør de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og for personer, der organiserer turistrejser, og som er fastsat i artikel 26 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, sig også gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, men udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden virksomhed. Den erhvervsdrivende skal imidlertid ikke pålægges afgift efter denne artikel, når de ydelser, der er købt hos tredjemand med henblik på levering af de ydelser, der i almindelighed er forbundet med disse transaktioner, er rene biydelser i forhold til de egne ydelser.

Når en erhvervsdrivende sædvanligvis ud over ydelser knyttet til sproguddannelse og -undervisning af sine kunder tilbyder sine kunder rejseydelser – som f.eks. transporten til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri – hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den pakkepris, der anvendes, kan disse ydelser ikke betragtes som tjenesteydelser, der er rene biydelser. Sådanne ydelser udgør ikke blot en marginal del i forhold til beløbet for den ydelse, der er knyttet til den sproguddannelse og -undervisning, den erhvervsdrivende tilbyder sine kunder.

Sjette direktivs artikel 26 skal under disse omstændigheder fortolkes således, at den finder anvendelse på en erhvervsdrivende, der tilbyder ydelser, der består i organisering af sprog- og studierejser i udlandet, og som mod betaling af en pakkepris i eget navn leverer sine kunder et ophold i udlandet på tre til ti måneder og i den forbindelse anvender tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

(jf. præmis 22, 24, 27-29 og 48 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

13. oktober 2005 (*)

»Sjette momsdirektiv – særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser – artikel 26, stk. 1 – anvendelsesområde – pakkepris, der omfatter transport til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri samt sprogundervisning – hovedydelse og biydelser – begreb – direktiv 90/314/EØF om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure«

I sag C-200/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 18. marts 2004, indgået til Domstolen den 5. maj 2004, i sagen

Finanzamt Heidelberg

mod

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris og G. Arestis (refererende dommer),

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. april 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH ved Wirtschaftsprüfer Steuerberater H.-J. Philipp og R. Binder, bistået af Rechtsanwalt G. Wegscheider
- den tyske regering ved A. Tiemann og C. Schulze-Bahr, som befuldmægtigede
- den græske regering ved S. Spyropoulos, D. Kalogiros og M. Tassopoulou, som

befuldmægtigede

- den cypriotiske regering ved E. Simeonidou, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. juni 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Finanzamt Heidelberg (herefter »Finanzamt«) og ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (herefter »ISt«) angående betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) efter myndighedernes kontrol af ISt's omsætning i årene 1995-1997.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, og som er indeholdt i afsnit X om »afgiftsfritagelser«, har følgende ordlyd:

»A. *Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse*

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:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder 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;

[...]«

4 Sjette direktivs afsnit XIV, der har overskriften »Særordninger«, indeholder artikel 26, som har overskriften »Særordning for rejsebureauer«, og som i stk. 1 og 3 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

[...]

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.«

5 I henhold artikel 1 i Rådets direktiv 90/314/EØF af 13. juni 1990 om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure (EFT L 158, s. 59), har dette direktiv til formål at »tilnærme medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure, der sælges eller udbydes til salg på Fællesskabets område«.

6 I artikel 2 i direktiv 90/314 defineres pakkerejse som »en på forhånd fastlagt kombination af mindst to af nedenstående elementer, der sælges eller udbydes til salg til en samlet pris, og når ydelsen har en varighed på over 24 timer eller omfatter en overnatning:

- a) transport
- b) indkvartering
- c) andre turistmæssige ydelser, som udgør en væsentlig del af pakkerejsen, men som ikke er direkte knyttet til transport eller indkvartering«.

De nationale bestemmelser

7 De relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, er § 4, stk. 23, og § 25 i lov af 1993 om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG 1993«).

8 Denne lovs § 4, stk. 23, bestemmer, at indkvartering, bospisning og øvrige naturalieydelse, der præsteres af personer og institutioner, hvis de overvejende modtager unge i undervisnings-, uddannelses- eller videreuddannelsesøjemed eller med henblik på spædbørnspleje, er afgiftsfrie, for så vidt som ydelserne gives til de unge eller til personer, der er beskæftiget med undervisning, uddannelse, videreuddannelse eller pleje af de unge.

9 § 25 i UStG 1993 om afgifter på rejsetjenesteydelser bestemmer:

»1. De nedenstående forskrifter gælder for en erhvervsdrivendes rejsetjenesteydelser, som ikke er bestemt for aftagerens erhvervsvirksomhed, for så vidt som den erhvervsdrivende derved optræder over for aftageren i eget navn og gør brug af rejseunderleverancer. Den erhvervsdrivendes ydelse skal anses for at være en øvrig ydelse. Præsterer den erhvervsdrivende inden for rammerne af en rejse flere ydelser af denne art over for en aftager, anses de for at være én samlet øvrig ydelse. Stedet for den øvrige ydelse bestemmes efter § 3a, stk. 1.

Rejseunderleverancer er leveringer og øvrige ydelser, der præsteres af tredjemand og umiddelbart kommer den rejsende til gode.

2. Den øvrige ydelse er afgiftsfri, for så vidt som de rejseunderleverancer, der henregnes hertil, frembringes i et tredjeland. [...]

3. Den øvrige ydelse beregnes ud fra forskellen mellem det beløb, som aftageren betaler for at få ydelsen, og det beløb, som den erhvervsdrivende betaler for rejseunderleverancerne. [...]

4. Uanset § 15, stk. 1, er den erhvervsdrivende ikke berettiget til at fradrage de afgiftsbeløb, som faktureres særskilt over for ham for rejseunderleverancerne, som indgående moms. Herudover berøres § 15 ikke. [...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 ISt er et tysk anpartsselskab. I forbindelse med sin virksomhed udbyder selskabet bl.a. såkaldte »high school-programmer« og såkaldte »collegeprogrammer«.

11 High school-programmet henvender sig til skoleelever i alderen 15-18 år, som i tre, fem eller ti måneder vil gå på en »high school« eller en tilsvarende skole i udlandet, særligt i engelsktalende lande. Ansøgere, der ønsker at deltage i et sådant program, indgiver en ansøgning til ISt, som efter en samtale med dem tager stilling til, om ansøgningerne skal imødekommes. ISt skal skaffe de udvalgte personer en plads på den udvalgte »high school«.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skoleeleven, når high school-programmet gennemføres i De Forenede Stater, under opholdet huses af en værtsfamilie, der er udvalgt under medvirken af en lokal søsterorganisation, som ISt samarbejder med. En repræsentant for denne organisation er til disposition for skoleeleven som kontaktperson på stedet, hvor den pågældende high school og værtsfamiliens bopæl er beliggende. Gennem den samme organisation kan eleven også foretage en rundtur med bus eller fly til seværdigheder i værtsstaten sammen med andre udvekslingselever.

13 Den samlede pris, som ISt tilbyder på de ovennævnte betingelser, omfatter fly fra Frankfurt am Main til De Forenede Stater og retur, med rejseleder, forbindelsesfly i Tyskland, forbindelsesfly i De Forenede Stater til rejsemålet og retur, kost og logi hos værtsfamilien, undervisning på den udvalgte high school, vejledning fra søsterorganisationen og dennes stedlige medarbejdere under opholdet, forberedelsesmøder og -materiale samt rejseafbestillingsforsikring.

14 Hvad angår collegeprogrammet, der henvender sig til studerende og studenter, påhviler det søsterorganisationen, som betaler collegegebyrerne af de beløb, som den modtager fra ISt for sine ydelser, at få pladser stillet til rådighed for deltagerne på det udvalgte college og sørge for, at deltagerne bliver optaget på colleet i et til tre semestre. Deltagerne, som selv bestiller flyrejsen, får ikke kost og logi hos værtsfamilier, men på det udvalgte college.

15 Efter først at have anset de af ISt foretagne transaktioner for »rejsetransaktioner« omfattet af § 25 i UStG 1993, fandt Finanzamt efterfølgende, at der var tale om ydelser i undervisnings- og uddannelsesøjemed, der var afgiftsfrie i henhold til lovens § 4, stk. 23. Som følge af bedømmelsen af de leverede ydelser som afgiftsfrie transaktioner, for hvilke det ikke var muligt at fradrage den opkrævede moms, nedsatte Finanzamt den af selskabet for årene 1995-1997 angivne overskydende moms.

16 ISt har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved den kompetente Finanzgericht med påstand om forhøjelse af den indgående afgift for de pågældende tre år. Denne Finanzgericht tog i

sin afgørelse ISt's påstand til følge, idet den fandt, at de leverede ydelser var rejsetjenesteydelser som omhandlet i § 25 i UStG 1993, og at lovens § 4, stk. 23, ikke fandt anvendelse.

17 Finanzamt har iværksat revisionsanke for Bundesfinanzhof, der har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Gælder særordningen for rejsebureauer i direktiv 77/388[...]s artikel 26 også for transaktioner, der udføres af en arrangør af såkaldte »high school-programmer« og »collegeprogrammer« med udlandsophold på tre til ti måneder, som arrangøren udbyder til deltagerne i eget navn, og til hvis gennemførelse arrangøren anvender ydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om betingelserne for anvendelse af sjette direktivs artikel 26, stk. 1, er opfyldt med hensyn til en erhvervsdrivende, som mod betaling af en pakkepris tilbyder sine kunder programmer, benævnt »high school-programmer« og »collegeprogrammer«, og som bl.a. omfatter et sprogophold i udlandet på tre til ti måneder.

19 Med henblik på at besvare det forelagte spørgsmål skal det undersøges, om et selskab, såsom ISt, handler i eget navn, og om det har egenskab af erhvervsdrivende omfattet af særordningen for rejsebureauer og til sine transaktioner anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

20 For det første følger det af retspraksis, at det tilkommer den nationale ret, der behandler en tvist vedrørende anvendelsen af sjette direktivs artikel 26, at undersøge, om denne betingelse er opfyldt, hvorved den skal tage alle oplysningerne i sagen i betragtning, navnlig karakteren af den pågældende erhvervsdrivendes kontraktlige forpligtelser over for sine kunder (jf. i denne retning dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 21). Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at det er ubestridt, at sagsøgeren i hovedsagen ikke handler som mandatar med hensyn til de transaktioner, som denne afgørelse hovedsageligt vedrører.

21 Hvad for det andet angår egenskaben af erhvervsdrivende som omhandlet i sjette direktivs artikel 26 bemærkes, at det følger af retspraksis, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udøve deres aktivitet. For at tilpasse de gældende regler til denne særlige form for virksomhed har fællesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indført en særordning med hensyn til moms (jf. Van Ginkel-dommen, præmis 13-15, dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 18, og af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 23 og 24).

22 Domstolen har herved fastslået, at de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og for personer, der organiserer turistrejser, også gør sig gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, men udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden virksomhed. En fortolkning, hvorefter sjette direktivs artikel 26 kun fandt anvendelse på erhvervsdrivende, som er rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, ville bevirke, at de samme ydelser henhørte under forskellige

bestemmelser, alt efter hvilken kategori den erhvervsdrivende formelt tilhørte (Madgett og Baldwin-dommen, præmis 20 og 21).

23 Det er i hovedsagen ubestridt, at ISt ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning. Det skal imidlertid undersøges, om selskabet udfører de samme transaktioner som et sådant bureau eller en sådan person.

24 Det må fastslås, at ISt i forbindelse med sin virksomhed vedrørende high school-programmerne og collegeprogrammerne udfører transaktioner, der er identiske med eller i det mindste sammenlignelige med dem, et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, udfører. Selskabet tilbyder således tjenesteydelser, der er forbundet med transporten med fly af sine kunder og/eller disses ophold i bestemmelsesstaten, og med henblik på levering af de ydelser, der i almindelighed er forbundet med denne type virksomhed, benytter det sig af andre afgiftspligtige personer som omhandlet i sjette direktivs artikel 26, nemlig en lokal søsterorganisation og luftselskaber.

25 Det skal derfor undersøges, om ISt for de transaktioner, selskabet udfører, og for hvilke det anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer, skal momspålægges i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 26.

26 Det er herved ikke udelukket, at erhvervsdrivende, der leverer tjenesteydelser, som sædvanligvis er forbundet med rejser, anvender rejseydelser købt hos tredjemand, og at disse ydelser i forhold til disse erhvervsdrivendes andre ydelser udgør en mindre væsentlig del af pakkerejsens pris. Disse ydelser, som er købt hos tredjemand, er derfor ikke for gæsterne et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. i denne retning Madgett og Baldwin-dommen, præmis 24).

27 Det må fastslås, at de ydelser, der er købt hos tredjemand, under disse omstændigheder er rene biydelser i forhold til de egne ydelser, og at den erhvervsdrivende ikke skal pålægges afgift efter sjette direktivs artikel 26 (Madgett og Baldwin-dommen, præmis 25).

28 Herved bemærkes, at når en erhvervsdrivende, såsom ISt, sædvanligvis ud over ydelser knyttet til sproguddannelse og -undervisning af sine kunder tilbyder sine kunder rejseydelser – som f.eks. transporten til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri – hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den pakkepris, der anvendes, kan disse ydelser ikke betragtes som tjenesteydelser, der er rene biydelser. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, udgør de pågældende ydelser ikke blot en marginal del i forhold til beløbet for den ydelse, der er knyttet til den sproguddannelse og -undervisning, ISt tilbyder sine kunder.

29 Sjette direktivs artikel 26 skal derfor fortolkes således, at den finder anvendelse på en erhvervsdrivende, såsom ISt, som sædvanligvis ud over ydelser knyttet til sproguddannelse og -undervisning af sine kunder mod betaling tilbyder sine kunder ydelser, som er købt hos andre afgiftspligtige personer, som f.eks. transporten til bestemmelsesstaten og opholdet deri.

30 Denne anvendelse er imidlertid blevet anfægtet af visse af de medlemsstater, der har afgivet indlæg for Domstolen, med henvisning til, at de transaktioner, ISt foretager, på ingen måde henhører under de transaktioner, der er omfattet af denne artikel.

31 For det første er anvendelsen af sjette direktivs artikel 26 blevet anfægtet af den tyske regering med henvisning til, at rejser, der består i udveksling af skoleelever af ca. et halvt eller et års varighed med det formål, at eleven følger skoleundervisning i et værtsland og tilegner sig kendskab til dets folk og kultur, og hvorunder eleven bor gratis som familiemedlem hos en lokal familie, efter Domstolens praksis ikke udgør rejser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i

direktiv 90/314 (dom af 11.2.1999, sag C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, Sml. I, s. 825, præmis 34). Den cypriotiske regering har herved anført, at under hensyn til den generelle karakter af de transaktioner, ISt foretager, er den hovedydelse, der tilbydes, en mulighed for at følge en sproguddannelse, og at denne ydelse ikke kan henhøre under sædvanlige rejseydelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 26.

32 Den tyske og den cypriotiske regering har med deres argumenter i det væsentlige gjort gældende, at det sprogophold, som ISt tilbyder i forbindelse med high school-programmerne og collegeprogrammerne, ikke er omfattet af begrebet »rejse« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 26.

33 Ud over at Domstolens vurdering i AFS Intercultural Programs Finland-dommen ikke vedrørte et spørgsmål om anvendelsen af sjette direktiv, bemærkes, at bemærkningerne i nævnte dom ingen indflydelse har på anvendelsen af sjette direktivs artikel 26.

34 Det er ganske vist korrekt, at nævnte artikel ikke indeholder en definition af begrebet rejse. Alligevel er det ikke med henblik på anvendelsen af denne artikel nødvendigt først at præcisere de bestanddele, der udgør en rejse. Denne bestemmelse finder anvendelse forudsat, at den pågældende erhvervsdrivende har egenskab af erhvervsdrivende som omhandlet i særordningen for rejsebureauer, at han handler i eget navn, og at han til transaktionernes gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. For transaktioner, for hvilke en afgiftspligtig person afgiftspålægges i henhold til sjette direktivs artikel 26, er det eneste relevante kriterium for anvendelsen af denne artikel nærmere bestemt rejseydelsens egenskab af hoved- eller biydelse.

35 Hvis de synspunkter, som bl.a. den tyske regering har fremført, herved blev fulgt, ville anvendelsen af sjette direktivs artikel 26 afhænge af formålet med den tilbudte rejse og længden af opholdet i bestemmelsesstaten. En sådan fortolkning ville have som virkning, at der indførtes en supplerende betingelse for eventuel anvendelse af denne artikel.

36 Der er intet, der giver anledning til at antage, at fællesskabslovgiver har ønsket at begrænse anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26 i forhold til to samlede eller separate forhold, nemlig formålet med rejsen og længden af opholdet i bestemmelsesstaten. En anden konklusion ville i den forbindelse klart risikere at begrænse artiklens rækkevidde og ville være uforenelig med den særordning, som den indfører.

37 Det er desuden klart, at en sådan supplerende betingelse for anvendelsen af sjette direktivs artikel 26 ville kunne skabe en sondring mellem erhvervsdrivende på grundlag af formålet med de ophold, de tilbyder i bestemmelsesstaten, og ville ubestrideligt medføre, at der skabes en forvridding af konkurrencen mellem de pågældende erhvervsdrivende, samt at den ensartede anvendelse af dette direktiv ville blive bragt i fare.

38 Den tyske regering har for det andet anført, at sjette direktivs artikel 26 ikke kan finde anvendelse på tvisten i hovedsagen, for så vidt som de transaktioner, ISt har præsteret vedrørende sproguddannelse og -undervisning af sine kunder, henhører under transaktioner, der er afgiftsfritagne i henhold til § 4, stk. 23, i UStG 1993. Regeringen har i det væsentlige gjort gældende, at i tilfælde af, at den foretagne transaktion ratione materiae henhører under et afgiftsfritagelsestilfælde, der er omhandlet i direktivet og navnlig i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), finder særordningen i nævnte artikel 26 ikke anvendelse.

39 Der er herved intet, der taler for, at anvendelsen af nævnte artikel 26 afhænger af et sådant tilfælde. Det bemærkes, at for transaktioner vedrørende leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af tredjemand, for hvilke en erhvervsdrivende afgiftspålægges i henhold til denne

artikel, er det eneste relevante kriterium rejseydelsens egenskab af hoved- eller biydelse.

40 Det bemærkes desuden, at den ordning, der er indført ved sjette direktivs artikel 26, og som har til formål at tilpasse de regler, der på momsområdet finder anvendelse på rejsebureauer og erhvervsdrivende, der foretager identiske eller sammenlignelige transaktioner, er en særlig beskatningsordning og ikke en specifik fritagelsesordning, som finder anvendelse på visse aktiviteter, der foretages af disse erhvervsdrivende.

41 Det af den tyske regering i denne sag fremførte argument er derfor uden relevans og kan således ikke begrunde, at sjette direktivs artikel 26 ikke skal finde anvendelse i hovedsagen.

42 Denne konklusion indebærer imidlertid ikke, at intet argument ville kunne udledes af fritagelsesordningen i sjette direktivs afsnit X, når der er rejst spørgsmål om en eventuel anvendelse af denne artikel 26.

43 Herved bemærkes, at artiklens stk. 3 bestemmer, at hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af sjette direktivs artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Heraf følger, at fællesskabslovgiver ikke har udelukket muligheden for at anvende bestemmelserne i direktivets moms-fritagelsesordning i forbindelse med transaktioner, der udføres i henhold til direktivets artikel 26.

44 Der kan imidlertid ikke af sjette direktivs artikel 26, stk. 3, udledes noget argument til støtte for, at den særordning for rejsebureauer, der er omhandlet i direktivet, ikke skal finde anvendelse i det foreliggende tilfælde, fordi de transaktioner, ISt har udført, under hensyn til deres formål eller karakter er fritagne. I henhold til nævnte artikel 26, stk. 3, tager det relevante kriterium for, om en transaktion kan moms-fritages i henhold til denne bestemmelse, ikke hensyn til formålet eller karakteren af den således udførte transaktion, således som den tyske regering har gjort gældende, men til stedet for den leverede ydelse.

45 Selv hvis de transaktioner, ISt har foretaget vedrørende sproguddannelse og -undervisning af sine kunder, henhører under transaktioner, der er fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), kan denne artikel under alle omstændigheder ikke finde anvendelse, for så vidt som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ISt er et erhvervsdrivende selskab og ikke et offentligretligt organ eller et tilsvarende organ, hvortil den nævnte artikel henviser. Anvendelsen af bestemmelserne i denne artikel på et selskab, såsom ISt, ville indebære en udvidende fortolkning af direktivets fritagelsesordning.

46 Det bemærkes imidlertid, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt (jf. bl.a. dom af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

47 Heraf følger, at det af den tyske regering i denne sag fremførte argument under alle omstændigheder må forkastes.

48 Det fremgår i det hele af det anførte, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en erhvervsdrivende, der tilbyder ydelser, som f.eks. high school-programmer og collegeprogrammer, der består i organisering af sprogrejser og studier i udlandet, og som mod betaling af en pakkepris i eget navn leverer sine kunder et ophold i udlandet på tre til ti måneder og i den forbindelse anvender tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

Sagens omkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en erhvervsdrivende, der tilbyder ydelser, som f.eks. high school-programmer og collegeprogrammer, der består i organisering af sprogrejser og studier i udlandet, og som mod betaling af en pakkepris i eget navn leverer sine kunder et ophold i udlandet på tre til ti måneder og i den forbindelse anvender tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

Underskrifter

* Processprog: tysk.