

Mål C-200/04

Finanzamt Heidelberg

mot

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Särskilda regler för resebyråer och skattskyldiga som arrangerar turistresor – Artikel 26.1 – Tillämpningsområde – Resepaket omfattande transport till och/eller vistelse i värdlandet samt språkundervisning – Huvudtjänst och kringtjänster – Begrepp – Direktiv 90/314/EEG om paketresor, semesterpaket och andra paketarrangemang”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 16 juni 2005

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 13 oktober 2005

Sammanfattning av domen

*Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättningsskatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Särskilda regler för resebyråer — Tillämpningsområde — Ekonomiska aktörer som inte är resebyråer och som erbjuder tjänster avseende anordnande av språkresor och studier i utlandet — Omfattas*

*(Rådets direktiv 77/388, artikel 26)*

Enligt rättspraxis gör sig de skäl som ligger bakom de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, vilka regler är tillämpliga på resebyråer och turistresearrangörer, också gällande i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Den ekonomiska aktören skall emellertid inte beskattas i enlighet med denna artikel när denne, för att tillhandahålla tjänster som dessa transaktioner i allmänhet är förbundna med, använder sig av tjänster som han köpt in från tredjeman men dessa utgör rena kringtjänster i förhållande till de egna tjänsterna.

När emellertid en ekonomisk aktör regelbundet erbjuder sina kunder, förutom tjänster avseende språkundervisning och språkinläring, resetjänster vars genomförande har en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset, såsom tjänster avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta, kan dessa tjänster inte likställas med rena kringtjänster. Sådana tjänster utgör inte endast en marginell del av priset i förhållande till det belopp som hänförs till den tjänst avseende språkundervisning och språkinläring som denna ekonomiska aktör erbjuder sina kunder.

Artikel 26 i sjätte direktivet skall under dessa omständigheter tolkas så, att den är tillämplig på en ekonomisk aktör som erbjuder tjänster avseende anordnande av språkresor och studier i utlandet, och som mot betalning av ett paketpris i eget namn tillhandahåller kunderna en utlandsvistelse under tre till tio månader och för detta ändamål använder sig av tjänster från andra skattskyldiga personer.

(se punkterna 22, 24, 27–29 och 48 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 13 oktober 2005 (\*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Särskilda regler för resebyråer och skattskyldiga som arrangerar turistresor – Artikel 26.1 – Tillämpningsområde – Resepaket omfattande transport till och/eller vistelse i vädlandet samt språkundervisning – Huvudtjänst och kringtjänster – Begrepp – Direktiv 90/314/EEG om paketresor, semesterpaket och andra paketarrangemang”

I mål C-200/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), genom beslut av den 18 mars 2004 som inkom till domstolen den 5 maj 2004, i målet

**Finanzamt Heidelberg**

mot

**iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris och G. Arestis (referent),

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 april 2005,

med beaktande av de yttranden som har avgetts av:

- iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, genom H.?J. Philipp och R. Binder, Wirtschaftsprüfer respektive Steuerberater, biträdda av G. Wegscheider, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom A. Tiemann och C. Schulze-Bahr, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos och D. Kalogiros samt genom M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Cyperns regering, genom E. Simeonidou, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 juni 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Heidelberg (nedan kallat Finanzamt) och iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (nedan kallat iSt) angående betalning av mervärdesskatt efter det att de behöriga myndigheterna genomfört en skatterevision avseende bolagets omsättning under åren 1995–1997.

## Tillämpliga bestämmelser

### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3 Artikel 13 i avdelning X om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet har rubriken ”Undantag inom landets territorium” och lyder som följer:

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

...”

4 I punkterna 1 och 3 i artikel 26 med rubriken ”Särskilda regler för resebyråer” i avdelning XIV, som i sin tur har rubriken ”Särskilda regler”, i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A 3 c. I denna artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga[\*] som arrangerar turistresor.[ Nedan av praktiska skäl kallat turistresearrangör. Övers. anm.]

...

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en

förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.”

5 I artikel 1 i rådets direktiv 90/314/EEG av den 13 juni 1990 om paketresor, semesterpaket och andra paketarrangemang (EGT L 158, s. 59; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 53) uttalas att "[a]vsikten med detta direktiv är att inbördes närma medlemsstaternas lagar och andra författningar om resepaket som säljs eller bjuds ut till försäljning inom gemenskapens territorium”.

6 I artikel 2 i nämnda direktiv definieras resepaket som ”en i förväg ordnad kombination av minst två av följande komponenter som säljs eller bjuds ut till försäljning till ett totalpris, om tjänsten varar längre än ett dygn eller inkluderar övernattning:

- a) Transport.
- b) Inkvartering.
- c) Andra turisttjänster som inte är direkt knutna till transport eller inkvartering och som utgör en väsentlig del av resepaketet.”

#### *Den nationella lagstiftningen*

7 De i målet vid den nationella domstolen tillämpliga nationella bestämmelserna består av 4 § punkt 23 och 25 § i lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz) från år 1993 (BGBl. 1993 I, s. 565, nedan kallad UStG 1993).

8 I 4 § punkt 23 i denna lag föreskrivs att följande verksamheter undantas från skatteplikt: Tillhandahållande av kost, logi och övriga naturaförmåner genom personer och inrättningar om dessa till övervägande del tar emot ungdomar för ändamål som avser deras fostran, utbildning eller fortbildning eller om ändamålet avser spädbarnsvård, och tjänsterna utförs för ungdomar eller för dem som är befattade med deras fostran, utbildning, fortbildning eller vård.

9 25 § UStG 1993, som rör beskattning av resetjänster, har följande lydelse:

”1. Följande bestämmelser gäller för omsättning av resetjänster som tillhandahålls av en näringsidkare och som inte är avsedda för mottagarens näringsverksamhet, om näringsidkaren därvid som ett led i omsättningen tillhandahåller dessa tjänster till mottagaren i eget namn. Näringsidkarens prestation skall betraktas som en övrig tjänst. Det som näringsidkaren inom ramen för en resa på detta sätt tillhandahåller mottagaren av tjänsten skall tillsammans anses vara en enda övrig tjänst. Platsen för tillhandahållandet av den övriga tjänsten bestäms i enlighet med 3a § första stycket UStG. Såsom förmedlade resetjänster betraktas leveranser och övriga tjänster som tillhandahålls av tredjeman och som är till direkt nytta för den resande.

2. En övrig tjänst skall undantas från skatteplikt i den mån de förmedlade resetjänster som skall hänföras till tjänsten tillhandahålls inom tredjelands territorium. ...

3. En övrig tjänst utgörs av skillnaden mellan det belopp som mottagaren av tjänsten betalar för att få del av tjänsten och näringsidkarens kostnader för de förmedlade resetjänsterna. ...

4. Med avvikelse från vad som föreskrivs i 15 § punkt 1 är näringsidkaren inte berättigad till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som angivits separat i de fakturor som ställts till honom avseende förmedlade resetjänster. I övrigt gäller vad som föreskrivs i 15 §. ...”

## **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

10 ISt är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt tysk rätt. Bolaget erbjuder inom ramen för sin verksamhet bland annat studieprogrammen "High School" och "College".

11 "High school"-programmen är avsedda för skolelever i åldern 15–18 år som önskar följa undervisningen vid en "high school" eller en därmed jämförbar skola i utlandet – företrädesvis i ett engelskspråkigt land – under tre, fem eller tio månader. De som vill delta i ett sådant program skall skicka in ett ansökningsformulär till iSt, som efter en intervju beslutar huruvida ansökan skall bifallas. ISt förbinder sig att ordna studieplatser för deltagarna vid den valda skolan.

12 Av beslutet om hänskjutande framgår att studerande som antagits till ett "high school"-program i Förenta staterna under hela vistelsen bor i en värdfamilj, vilken väljs ut i samarbete med en lokal organisation som är knuten till iSt. På den ort där eleven bor och går i skolan står en av samarbetsorganisationen utsedd kontaktperson till elevens förfogande. Genom samarbetsorganisationen kan eleven tillsammans med andra utbyteselever även delta i rundresor med buss eller flyg i värdlandet.

13 I det paketpris som iSt begär för ett sådant program ingår flygresa tillsammans med reseledare från Frankfurt am Main till Förenta staterna och tillbaka, anslutningsresor med flyg inom Tyskland, anslutningsresor med flyg inom Förenta staterna till destinationsorten och tillbaka, kost och logi hos värdfamiljen, undervisning vid en "high school", bistånd från samarbetsorganisationen och dess lokala medarbetare under vistelsen, förberedelseträffar, förberedelsematerial och avbeställningsförsäkring.

14 Collegeprogrammen riktar sig till studenter med gymnasieexamen. Den lokala samarbetsorganisationen ansvarar för att deltagarna får studieplatser på ett college och ser till att de antas till detta för en studietid på en till tre terminer. Samarbetsorganisationen erlägger terminsavgiften med medel från den ersättning som iSt betalar för organisationens tjänster. Deltagarna bokar flygresorna själva och får kost och logi på den valda läroanstalten i stället för hos värdfamiljer.

15 Finanzamt ansåg först att klagandens transaktioner utgjorde resetjänster i den mening som avses i 25 § UStG 1993, men fann därefter att det i själva verket var fråga om sådana tjänster avseende fostran och utbildning som är undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 23 i samma lag. Till följd av att iSt:s verksamhet ansågs utgöra sådana transaktioner som var undantagna från skatteplikt, vilka inte berättigar till något som helst avdrag för ingående mervärdesskatt, satte Finanzamt ned de belopp som bolaget redovisat såsom överskjutande ingående mervärdesskatt för åren 1995–1997.

16 ISt överklagade detta beslut till den behöriga Finanzgericht och yrkade att den ingående mervärdesskatten för dessa tre år skulle fastställas till ett högre belopp. Finanzgericht biföll överklagandet då den ansåg att de tillhandahållna tjänsterna utgjorde resetjänster i den mening som avses i 25 § UStG 1993 och att 4 § punkt 23 i samma lag inte var tillämplig.

17 Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof, som beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Gäller de särskilda reglerna för resebyråer i artikel 26 i direktiv 77/388 ... även verksamhet som bedrivs av en arrangör av så kallade 'high school-program' och 'collegeprogram' med utlandsvistelse under tre till tio månader som erbjuds deltagarna i eget namn och för vars utförande arrangören anlitar andra skattskyldiga personer?”

### Prövning av tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 26.1 i sjätte direktivet är tillämplig på en ekonomisk aktör som erbjuder sina kunder, mot betalning av ett paketpris, så kallade "high school-program" och "collegeprogram" vilka bland annat innefattar en utlandsvistelse under tre till tio månader.

19 För att kunna besvara denna fråga måste det först undersökas huruvida ett sådant bolag som iSt bedriver verksamheten i eget namn, huruvida ett sådant bolag är en sådan ekonomisk aktör som omfattas av de särskilda reglerna för resebyråer och huruvida det använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla de egna prestationerna.

20 Vad gäller det första villkoret skall det erinras om att det enligt rättspraxis ankommer på den nationella domstol vid vilken ett mål om tillämpningen av artikel 26 i sjätte direktivet har anhängiggjorts att med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, i synnerhet arten av de avtalsförpliktelser som åligger den berörda ekonomiska aktören gentemot dess kunder, avgöra huruvida detta villkor är uppfyllt eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I 5723, punkt 21). Såvitt framgår av beslutet om hänskjutande är det för övrigt ostridigt att klaganden i målet vid den nationella domstolen inte handlar i egenskap av mellanman vad gäller de transaktioner som huvudsakligen avses i beslutet.

21 Vad gäller det andra villkoret, att det är fråga om en sådan ekonomisk aktör som avses i artikel 26 i sjätte direktivet, skall det erinras om att det i rättspraxis fastslagits att de tjänster som tillhandahålls av resebyråer och turistresearrangörer kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftställe. En tillämpning av sedvanliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de skall utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet. Det är för att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till denna verksamhets specifika karaktär som gemenskapslagstiftaren har infört särskilda mervärdesskatteregler i punkterna 2, 3 och 4 i artikel 26 i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet Van Ginkel, punkterna 13–15, samt dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-6229, punkt 18, och av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003, s. I-6289, punkterna 23 och 24).

22 Domstolen har i detta avseende konstaterat att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som skall tillämpas på resebyråer och turistresearrangörer också föreligger i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. En tolkning enligt vilken artikel 26 i sjätte direktivet endast skall tillämpas på ekonomiska aktörer som är resebyråer eller turistresearrangörer i ordens vanliga bemärkelse skulle medföra att likadana tjänster omfattades av olika bestämmelser beroende på den ekonomiska aktörens formella benämning (domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkterna 20 och 21).

23 Det är i målet vid den nationella domstolen ostridigt att iSt inte är en resebyrå eller en

turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse. Det skall dock undersökas huruvida detta bolag utför likadana transaktioner som dem som utförs av en resebyrå eller en turistresearrangör.

24 Det måste anses att iSt i sin verksamhet avseende "high school-programmen" och "collegeprogrammen" utför transaktioner som är likadana som, eller åtminstone jämförbara med, dem som utförs av en resebyrå eller en turistresearrangör. ISt erbjuder nämligen tjänster som är knutna till kundernas flygtransport och/eller till deras vistelse i värdlandet, och det använder sig av andra skattskyldiga personer i den mening som avses i artikel 26 i sjätte direktivet, nämligen en lokal samarbetsorganisation och olika flygbolag, för att tillhandahålla tjänster som denna typ av verksamhet i allmänhet är förbunden med.

25 Det skall mot denna bakgrund undersökas huruvida de tjänster som iSt utför och för vilka det använder sig av leveranser och tjänster från andra skattskyldiga personer är mervärdesskattepliktiga i enlighet med artikel 26.

26 Det kan i detta avseende inte uteslutas att ekonomiska aktörer som tillhandahåller tjänster som resor i allmänhet är förbundna med använder sig av tjänster som de köpt in från tredjeman och som motsvarar en mindre del av paketpriset i jämförelse med de andra tjänster som dessa aktörer tillhandahåller. Kunderna efterfrågar således inte de inköpta tjänsterna i sig, då dessa endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som den ekonomiska aktören tillhandahåller (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 24).

27 De tjänster som köpts in från tredjeman utgör under dessa omständigheter rena kringtjänster i förhållande till de egna tjänsterna, varför det inte finns anledning att beskatta den ekonomiska aktören i enlighet med artikel 26 i sjätte direktivet (domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 25).

28 När emellertid en ekonomisk aktör, som iSt, regelbundet erbjuder sina kunder, förutom tjänster avseende språkundervisning och språkinläring, resetjänster vars genomförande har en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset, såsom tjänster avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta, kan dessa tjänster inte likställas med rena kringtjänster. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande utgör tjänsterna i fråga inte endast en marginell del av priset i förhållande till det belopp som hänförs till den tjänst avseende språkundervisning och språkinläring som iSt erbjuder sina kunder.

29 Artikel 26 i sjätte direktivet skall under dessa omständigheter tolkas så, att den är tillämplig på en sådan ekonomisk aktör som iSt, som mot betalning av ett paketpris erbjuder sina kunder, förutom tjänster avseende språkundervisning och språkinläring, tjänster som har köpts in från andra skattskyldiga personer, såsom tjänster avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta.

30 Vissa av de medlemsstater som har yttrat sig i målet har emellertid bestritt att artikeln skulle vara tillämplig på ett sådant fall, av det skälet att iSt:s transaktioner inte är av det slaget att de omfattas av denna artikel.

31 Den tyska regeringen har först bestritt att artikel 26 i sjätte direktivet är tillämplig, av det skälet att det i domstolens rättspraxis har slagits fast att resor som består i utbytesverksamhet för skolelever som pågår ungefär ett halvt eller ett helt år, som har till syfte att eleven skall gå i skolan i värdlandet och lära känna dess folk och kultur samt under vilken eleven bor som familjemedlem i en frivillig värdfamilj, inte utgör resor i den mening som avses i direktiv 90/314 (dom av den 11 februari 1999 i mål C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, REG 1999, s. I-825, punkt 34). Den cypriska regeringen har på denna punkt tillagt att den huvudtjänst som erbjuds, med

hänsyn tagen till den övergripande karaktären av iSt:s verksamhet, består i möjligheten att delta i språkundervisning och att denna tjänst inte kan anses utgöra sådana sedvanliga resetjänster som avses i artikel 26 i sjätte direktivet.

32 Genom sina argument gör den tyska och den cypriotiska regeringen i huvudsak gällande att den vistelse för språkstudier som iSt erbjuder inom ramen för "high school-programmet" och "collegeprogrammet" inte omfattas av begreppet resa i artikel 26 i sjätte direktivet.

33 Domstolens bedömning i domen i det ovannämnda målet AFS Intercultural Programs Finland avsåg emellertid inte en fråga rörande tillämpningen av sjätte direktivet. Även med bortseende härav konstaterar domstolen att den tolkning som gjorts i den domen helt saknar relevans för tillämpligheten av artikel 26 i detta direktiv.

34 Den nämnda artikeln innehåller visserligen inte någon definition av begreppet resa. Det är likväl inte nödvändigt att på förhand precisera rekvisiten i begreppet resa för att kunna tillämpa denna artikel. Denna bestämmelse är nämligen tillämplig under förutsättning att den berörda ekonomiska aktören är en sådan ekonomisk aktör som omfattas av de särskilda reglerna för resebyråer, att den handlar i eget namn och att den för sin verksamhet använder sig av leveranser och tjänster från andra skattskyldiga personer. Det enda relevanta kriteriet för att avgöra huruvida artikel 26 i sjätte direktivet är tillämplig eller inte på en ekonomisk aktörs transaktioner är, närmare bestämt, resetjänstens art, nämligen huruvida den utgör en kringtjänst eller inte.

35 Om de yttranden som getts in till domstolen, särskilt den tyska regeringens, skulle godtas på denna punkt, skulle tillämpligheten av artikel 26 i sjätte direktivet vara beroende både av syftet med den erbjudna resan och längden på vistelsen i värdlandet. En sådan tolkning skulle innebära att det uppställdes ytterligare en förutsättning för tillämpningen.

36 Det finns emellertid inget som tyder på att gemenskapslagstiftaren haft för avsikt att begränsa tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet på grundval av två kriterier, i kombination eller vart och ett för sig, det vill säga ändamålet med resan och längden på vistelsen i värdlandet. Den motsatta tolkningen skulle riskera att uppenbart begränsa artikelns tillämpningsområde och vara oförenlig med de särskilda regler som föreskrivs i denna artikel.

37 Det är för övrigt uppenbart att en sådan ytterligare förutsättning för tillämpningen av artikel 26 i sjätte direktivet skulle medföra att det gjordes åtskillnad mellan ekonomiska aktörer beroende på syftet med den erbjudna vistelsen i värdlandet och obestridligen leda till en snedvridning av konkurrensen mellan de berörda aktörerna samt till att den enhetliga tillämpningen av direktivet motverkades.

38 Den tyska regeringen har vidare hävdats att artikel 26 i sjätte direktivet inte kan tillämpas på målet vid den nationella domstolen på grund av att iSt:s transaktioner avseende språkundervisning och språkinläring utgör sådana transaktioner som undantagits från skatteplikt enligt 4 § punkt 23 i UStG 1993. Samma regering har i huvudsak gjort gällande att de särskilda beskattningsregler som föreskrivs i artikel 26 i detta direktiv inte är tillämpliga för det fall den utförda transaktionen på grund av sitt föremål (*ratione materiae*) skulle omfattas av något av de undantag som föreskrivs i direktivet, i synnerhet i artikel 13 A.1 i.

39 Det finns emellertid inget stöd för denna uppfattning om tillämpningen av artikel 26. Domstolen erinrar om att det enda kriterium som är relevant för frågan huruvida en ekonomisk aktör skall beskattas enligt denna artikel för transaktioner avseende leveranser och tjänster från tredjeman är resetjänstens art, det vill säga huruvida den utgör en kringtjänst eller ej.

40 Det skall vidare erinras om att de regler som införts genom artikel 26 i sjätte direktivet, vilka



syftar till att anpassa de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna till den verksamhet som bedrivs av resebyråer och ekonomiska aktörer som utför likadana eller jämförbara tjänster, utgör särskilda regler om beskattning och inte särskilda regler om undantag som skall tillämpas på viss av dessa aktörer bedriven verksamhet.

41 Det av den tyska regeringen framförda argumentet härom saknar under dessa omständigheter relevans och kan således inte motivera att artikel 26 i sjätte direktivet inte skall tillämpas i det nationella målet.

42 Detta innebär emellertid inte att reglerna om undantag i avdelning X i sjätte direktivet helt saknar relevans för frågan avseende en eventuell tillämpning av artikel 26.

43 I punkt 3 i den nämnda artikeln föreskrivs att om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14 i sjätte direktivet. Av detta följer att gemenskapslagstiftaren inte har uteslutit möjligheten att tillämpa bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt när det är fråga om sådana transaktioner som avses i artikel 26 i detta direktiv.

44 Artikel 26.3 i sjätte direktivet kan emellertid inte åberopas som stöd för att de särskilda reglerna för resebyråer inte skulle vara tillämpliga i det aktuella fallet på grund av att iSt:s transaktioner är undantagna från skatteplikt med hänsyn till deras föremål eller art. Av artikel 26.3 framgår nämligen att det relevanta kriteriet för huruvida en transaktion kan undantas från mervärdesskatteplikt enligt denna bestämmelse inte, som den tyska regeringen har hävdad, grundas på transaktionens föremål eller art, utan på platsen för transaktionens genomförande.

45 Även om iSt:s transaktioner avseende språkundervisning och språkinläring utgjorde sådana transaktioner som undantagits från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, skulle denna artikel likväl inte vara tillämplig eftersom det framgår av beslutet om hänskjutande att iSt är ett privaträttsligt bolag som bedriver affärsverksamhet och inte ett sådant offentligrättsligt organ eller en därmed likställd organisation som avses i nämnda artikel. Att tillämpa bestämmelserna i denna artikel på ett sådant bolag som iSt skulle förutsätta en extensiv tolkning av reglerna om undantag från skatteplikt i direktivet.

46 De uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet skall emellertid enligt fast rättspraxis tolkas restriktivt (se bland annat dom av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I-1719, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

47 Den tyska regeringens argument i detta avseende saknar således under alla omständigheter fog.

48 Av vad anförts följer att den ställda frågan skall besvaras på följande sätt: Artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den är tillämplig på en ekonomisk aktör som erbjuder sådana tjänster som studieprogrammen "High School" och "College", det vill säga anordnande av språkresor och studier i utlandet, och som mot betalning av ett paketpris i eget namn tillhandahåller kunderna en utlandsvistelse under tre till tio månader och för detta ändamål använder sig av tjänster från andra skattskyldiga personer.

### **Rättegångskostnader**

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda

parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

**Artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att den är tillämplig på en ekonomisk aktör som erbjuder sådana tjänster som studieprogrammen ”High School” och ”College”, det vill säga anordnande av språkresor och studier i utlandet, och som mot betalning av ett paketpris i eget namn tillhandahåller kunderna en utlandsvistelse under tre till tio månader och för detta ändamål använder sig av tjänster från andra skattskyldiga personer.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.