

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON  
föredraget den 8 mars 2007<sup>1</sup>

1. Två av de undantag från mervärdesskatteplikt som anges i sjätte direktivet<sup>2</sup> omfattar i huvudsak undervisning och därtill nära besläktade tjänster som tillhandahålls av utbildningsinstitut och undervisning som ges av privatlärare.

2. Dessa två förfaranden om förhandsavgörande aktualiserar frågor om huruvida dessa undantag omfattar dels utlåning av lärare från en skola till en annan, dels tillhandahållandet av undervisning inom en skola av en självständig lärare.

### Sjätte direktivet

3. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet<sup>3</sup> skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

4. I artikel 4.1 definieras en "skattskyldig person" som en person som "självständigt ... bedriver" en ekonomisk verksamhet, vilket enligt artikel 4.2 inbegriper alla verksamheter av personer som tillhandahåller tjänster.<sup>4</sup>

5. Ett tillhandahållande av tjänster definieras i artikel 6.1 som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor...".<sup>5</sup> Det finns således ingen förteckning över tjänster som är

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, ändrat vid ett flertal tillfällen). Den 1 januari 2007, och således efter de i de förevarande målen aktuella tidpunkterna, upphävdes sjätte direktivet och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars syfte enligt skäl 3 i detta är att omarbete – huvudsakligen – sjätte direktivets struktur och lydelse utan att införa materiella ändringar. De få materiella ändringar som ändå genomförts förefaller sakna betydelse för frågorna i förevarande mål.

3 — Se även artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

4 — Se även artikel 9.1 första och andra styckena i direktiv 2006/112.

5 — Se även artikel 24.1 i direktiv 2006/112.

mervärdesskattepliktiga, men det bekräftas i artikel 9.2 c och e angående platsen för tillhandahållande av vissa tjänster att pedagogiska tjänster och tillhandahållande av personal i princip är skattepliktiga.<sup>6</sup>

6. I artikel 13 A (Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset)<sup>7</sup> anges dock följande:

"1. [M]edlemsstaterna [skall] undanta följande verksamheter ...

...

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 offentligtsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

j) Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning.

k) Visst tillhandahållande av personal från religiösa eller filosofiska institutioner för de syften som omfattas av b, g, h<sup>8</sup> och i ovan och som syftar till själavård.

2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n<sup>9</sup> i denna artikel skall gälla ett icke offentligtsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som

6 — Se även artikel 52 a och 56.1 f. i direktiv 2006/112.

7 — Se även artiklarna 132–134 i direktiv 2006/112.

8 — Punkterna b, g och h avser i huvudsak sjukhusvård och sjukvård, tjänster kopplade till socialt bistånd och socialförsäkring samt skydd av barn och ungdomar.

9 — \_Punkterna l, m, och n omfattar i huvudsak verksamhet som bedrivs av politiska, fackliga, religiösa, patriotiska, filosofiska, filantropiska, idrottsliga eller kulturella organisationer.

- ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.
- b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om
- det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,
  - det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”
- De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.
- Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
- Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrensnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.
7. Enligt begäran om förhandsavgörande är Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) ett utbildningsinstitut i Alkmaar, Nederländerna. Det förefaller med avseende på artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet

**Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen i mål C-434/05, Horizon College**

vara ett organ som av medlemsstaten anses bedriva verksamhet i utbildningssyfte. Det tillhandahåller främst gymnasie- och yrkesutbildning.

varande, måste de ersättas under frånvaroperioden för att målsättningen att tillhandahålla utbildning skall uppnås, och att uttaget av mervärdesskatt automatiskt ökar kostnaden för denna utbildning.

8. Åren 1995–1999 lånade det även ut lärare som var i dess anställning till andra sådana institut för att tillgodose tillfälliga behov av undervisningspersonal. Enligt utlåningsavtalen anvisades läraren arbete av det andra utbildningsinstitutet, som även ansvarade för ansvarsförsäkring. Lärarens lön fortsatte att betalas ut av Horizon College, som ersattes för detta av det andra institutet, utan vinstpåslag eller uttag av mervärdesskatt.

11. Hoge Raad har frågat om situationen kan omfattas av antingen begreppet "undervisning" eller begreppet "tjänster ... som är nära besläktade därmed". Den har därför begärt ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

9. Skattemyndigheterna ansåg dock att den tillhandahållna tjänsten inte omfattades av undantagen i sjätte direktivet och meddelade därför ett tilläggsbeslut avseende mervärdesskatt för åren 1995–1999.

"1) Skall artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet tolkas så, att med tillhandahållande av undervisning också avses det fall att en lärare mot vederlag ställs till ett utbildningsinstitutets förfogande för att där under detta instituts ansvar undervisa under en viss period?

10. Horizon College har ifrågasatt det beslutet, och dess överklagande är nu anhängigt vid Hoge Raad (högsta domstolen), som påpekat att när personer som ingår i ett utbildningsinstituts lärarkår tillfälligt är från-

2) För det fall ovannämnda fråga skall besvaras nekande, kan begreppet 'tjänster som är nära besläktade med undervisning' tolkas så att härmed också avses en sådan tjänst som den som beskrivits ovan i fråga 1?

3) Påverkas svaren på dessa frågor av huruvida den som ställer läraren till förfogande också själv är ett utbildningsinstitut?"

ersättning. Han fick dock ett tillägg avseende kostnaden för sin sjuk- och pensionsförsäkring och en "semesterersättning", beräknad som en procentandel av hans ersättning.

### **Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen i mål C-445/05, Haderer**

12. Enligt begäran om förhandsavgörande hade Werner Haderer arbetat ett antal år som frilansande lärare för delstaten Berlin. Under år 1990 arbetade han för flera institut för vuxenutbildning,<sup>10</sup> ofta totalt mer än 30 timmar i veckan. Han erbjöd "hjälp vid läxläsning" och höll en keramik- och drejkurs.

13. Hans ställning reglerades i avtal som förnyades regelbundet, i vilka det uttryckligen angavs att dessa inte gav upphov till ett anställningsförhållande. Han betalades ett timarvode för den faktiska arbetstiden. Om en kurs av någon anledning ställdes in, eller om han var förhindrad att arbeta på grund av sjukdom eller annat, hade han inte rätt till

14. Werner Haderer lämnade inte in någon mervärdesskattedeklaration avseende ersättningen. Skattemyndigheten ansåg att han borde ha gjort det och skönstaxerade honom för mervärdesskatt.

15. Werner Haderer ifrågasatte det beslutet för det första med hänvisning till att han inte var en oberoende uppdragstagare (och således inte hörde till kategorin "skattskyldig person") och, för det andra, med hänvisning till att hans verksamhet i alla händelser var undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet.

16. Hans överklagande är nu anhängigt vid Bundesfinanzhof (federal skattedomstol), som godtar underrättens bedömning att Werner Haderer faktiskt agerade i egenskap av oberoende uppdragstagare<sup>11</sup> och bekräftar att hans tjänster inte kan undantas från

10 — Två *Volkshochschule* och en *Elternzentrum*.

11 — Även om det med utgångspunkt från vissa uppgifter i målet kan verka tveksamt exakt hur oberoende han var (se punkterna 12 och 13 ovan), måste EG-domstolen utgå från dessa konstaterade faktiska omständigheter, som godtagits av den hänskjutande domstolen.

mervärdesskatt enligt någon tillämplig bestämmelse i den nationella lagstiftningen.<sup>12</sup> Dess fråga är om den senare omständigheten är helt och hållet förenlig med gemenskapsrätten. Den har bland annat pekat på att:

— Werner Haderer inte är en organisation "[definierad] av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften" i den mening som avses i artikel 13 A.1 i, därför att han inte "definierats" som en sådan.

— Undervisningen vid de center för vuxenutbildning där han tillhandahöll sina tjänster tycks enligt definitionen i nationell rätt vara hänförlig till begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i artikel 13 A.1 j.

— Det kan under alla omständigheter ifrågasättas om undervisning som ges av en privat lärare är undantagen från mervärdesskatt endast när han eller hon

tillhandahåller undervisning direkt till elever eller studenter, och denna betalas av dem, eller om tjänsterna kan tillhandhållas i en skola eller på ett universitet.

17. Bundesgerichtshof har därför begärt ett förhandsavgörande av följande frågor:

"Är skolundervisning och universitetsutbildning som ges av en privatlärare<sup>13</sup> endast undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i direktiv 77/388/EEG om privatläraren tillhandahåller sina undervisningstjänster direkt till den elev/den studerande som är mottagare av tjänsten, det vill säga tjänsten betalas av denna person, eller är det tillräckligt att det är en skola eller en högskola/ett universitet som är mottagare av privatlärarens undervisningstjänster?"

12 — Kommissionen har i sitt yttrande förklarat att 4.21 b § Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) ändrades år 1999, så att tjänster som tillhandahålls av lärare som är egenföretagare och undervisar vid utbildningsinstitut, som uppfyller vissa krav, nu tycks vara undantagna från mervärdesskatt.

13 — Denna mening (i den engelska lydelsen) är en bokstavig återgivning av det tyska originalet, som i sig nära följer lydelsen av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet och som således hade kunnat översättas, i linje med den engelska versionen av samma bestämmelse, som "*tuition given privately by a teacher and covering school or university education*" (undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning).

## Förfarandet vid domstolen

18. I mål C-434/05 har skriftliga yttranden ingivits av Horizon College, den nederländska regeringen, den grekiska regeringen och kommissionen. I mål C-445/05 har skriftliga yttranden ingivits av den skattemyndighet som är motpart i målet, den italienska regeringen, den grekiska regeringen och kommissionen.

19. Förhandlingarna i de två målen hölls i en följd, den 14 december 2006. I mål C-445/05 var Werner Haderer inte representerad, trots att han begärt en förhandling. Inte heller skattemyndigheten eller den tyska regeringen yttrade sig muntligen. Den grekiska regeringen och kommissionen yttrade sig dock. Dessa två parter yttrade sig också muntligt i mål C-434/05 tillsammans med Horizon College och den nederländska regeringen.

## Bedömning

*Karaktern på undantagen enligt artikel 13 A i sjätte direktivet*

20. Det har framhållits att gemenskapens mervärdesskatteregler är paradoxala, vad

gäller både deras art och deras terminologi, vilket jag kommer att försöka belysa nedan. En "skattskyldig person" bär normalt inte någon del av skattebördan. Förutsatt att alla varor och tjänster som han förvärvar är beskattade, kan han få tillbaka den berörda skatten ur den skatt han tar ut från sina kunder. Om hans förvärv är "undantagna" från mervärdesskatt kommer kostnaden för dessa dock i allmänhet att spegla ett inbyggt mervärdesskatteelement som inte kan dras av eller återfås. Det har till och med sagts att "den som förstår innebörden av detta kommer inte att ha några svårigheter att förstå mervärdesskatten".<sup>14</sup>

21. Även om sistnämnda påstående kan te sig optimistiskt, åtminstone i fråga om att till fullo förstå undantagen i artikel 13 A i sjätte direktivet, är det ändå värt att stanna upp och begrunda paradoxen innan de relevanta undantagen granskas i det nu aktuella sammanhanget.

22. Mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion, som (i egenskap av "utgående skatt") tillämpas på varje tillhandhållande av varor eller tjänster, i form av en andel av deras pris och oberoende av hur många transaktioner som ägt rum tidigare i produktions- och distributionskedjan. Den tas ut på

<sup>14</sup> — Reugebrink, J. och van Hilten, M.E., *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), s. 40, citerade i Terra, B. och Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), Vol 1, s. 443.

samtliga transaktioner enligt den tillämpliga skattesatsen, efter avdrag för det mervärdesskattebelopp ("ingående skatt") som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.<sup>15</sup>

av varor eller tjänster (i det skedet) helt befrias från en mervärdesskattebörd. När en transaktion är undantagen utan rätt till avdrag, kommer all ingående mervärdesskatt som eventuellt har påförts kostnadskomponenter att förbli en del av priset.

23. Skatten belastar således i normalfallet slutkonsumenten som, eftersom denne inte är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och inte utför någon påföljande skattepliktig leverans, inte kan ta ut utgående skatt och göra avdrag för någon ingående skatt.

26. Låt oss för att belysa detta ta ett hypotetiskt exempel där en tjänst tillhandahålls till priset 100 (exklusive skatt) och en del av kostnaden för att tillhandahålla den tjänsten avser insatser (varor eller tjänster) som förvärvats till ett skattepliktigt nettopris på 50, och där den tillämpliga skattesatsen för mervärdesskatt är 20 procent.

24. I fråga om undantag från mervärdesskatt kan en distinktion göras mellan två kategorier: undantag med rätt till avdrag<sup>16</sup> och undantag utan rätt till avdrag.<sup>17</sup>

25. När en transaktion är undantagen med rätt till avdrag för ingående skatt, blir resultatet att det berörda tillhandahållandet

27. I normalfallet kommer tjänsteleverantören, när tillhandahållandet utgör en skattepliktig transaktion, att betala 60 för insatsen, varav 10 är mervärdesskatt, och därefter ta ut 120 för tjänsten, varav 20 är mervärdesskatt. Från de 20 kommer han att dra de 10 han betalat och betala in mellanskillnaden till skattemyndigheten. Hans kund kommer, om denne är en slutkonsument, att bära hela mervärdesskattebördan på 20. Om kunden emellertid är en annan skattskyldig person, hos vilken tjänsten utgör en kostnadskomponent i ytterligare ett påföljande skattepliktigt tillhandahållande, kommer skattebördan på 20 även här att kunna återfås ur den utgående skatt han tar ut av sina egna kunder och kostnaden för honom kommer att stanna på nettopriset 100.

15 — Se artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT P 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och artikel 1.2 i direktiv 2006/112. Avdrag regleras i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet (artiklarna 167–192 i direktiv 2006/112).

16 — Som i princip omfattar leveranser till en kund i en annan medlemsstat eller ett tredjeland och regleras i artiklarna 14–16 i sjätte direktivet; se även artiklarna 140–166 i direktiv 2006/112. (Genom ett undantag från den allmänna regeln har vissa medlemsstater också givits rätt att bibehålla "nollbeskattning" för vissa typer av tillhandahållanden, vilket ger samma effekt som ett undantag med rätt till avdrag.)

17 — Nämligen undantag "inom landets territorium" enligt artikel 13 i sjätte direktivet, se även artiklarna 132–137 i direktiv 2006/112.

28. Om tillhandahållandet av tjänsten är en transaktion som är undantagen från skatt *med* rätt till avdrag,<sup>18</sup> kommer den inte att medföra mervärdesskatt men tjänsteleverantören kommer ändå att kunna ”göra avdrag” (vilket under dessa omständigheter innebär att få en återbetalning från skattemyndigheten) för den ingående skatten på 10.

29. Om tillhandahållandet av tjänsten är en transaktion som är undantagen från skatt *utan* rätt till avdrag, kommer tjänsteleverantören att antingen själv tvingas bära bördan av den ingående mervärdesskatten på 10 (och därmed sänka sin eventuella<sup>19</sup> vinstmarginal med det beloppet) eller, vilket är mer sannolikt, i den mån marknadskrafterna tillåter det, övervältra skatten på sina kunder genom att ta ut ett pris på 110, varav ingenting utgör avdragsgill mervärdesskatt. I det senare fallet kommer kostnaden för kunden, om denne är en slutkonsument, att vara högre än om transaktionen hade varit undantagen från skatt med rätt till avdrag, men lägre än om den inte hade varit undantagen alls. Om konsumenten är en skattskyldig person som genomför ett påföljande skattepliktigt tillhandahållande kommer dock kostnaden att vara större än i något av de andra fallen, eftersom det inte

finns någon mervärdesskatt som kan dras av eller återfås. Den ingående skatten på 10 ingår som en del i det pris som betalas, och i det fallet kommer den ökade kostnaden vanligen att speglas i priset vid dessa senare tillhandahållanden.

30. Undantagen i artikel 13 A i sjätte direktivet är samtliga undantag *utan* rätt till avdrag.<sup>20</sup> Många av dem avser sannolikt leveranser till slutkonsumenter, som således kommer att se resultatet i form av en lägre kostnad. Skolundervisning och universitetsutbildning tillhandahålls exempelvis i vanliga fall elever och studenter som inte är skattskyldiga personer och för vilka utbildningen inte utgör en kostnadskomponent i ett påföljande skattepliktigt tillhandahållande.<sup>21</sup> Detta kan delvis förklara varför det intuitivt uppfattas som något ”positivt” att undanta ett tillhandahållande från mervärdesskatt.

31. Det är dock inte alltid fallet. Yrkesutbildning eller fortbildning av personal kan exempelvis mycket väl betalas av arbetsgivaren, för vilken avgiften kommer att vara

18 — Eller ett nollbeskattat tillhandahållande, se fotnot 16.

19 — Sådana undantag gäller ofta tillhandahållanden från icke-vinstdrivande organ, där skillnaden mellan kostnaden för den skattepliktiga insatsen och det skattebefriade tillhandahållandet huvudsakligen eller helt kan tillskrivas personalkostnader eller andra utgifter som inte är mervärdesskattepliktiga.

20 — Eftersom de utgör undantag från skatteplikt inom landets territorium, se fotnot 17 ovan. Angående förhållandet mellan dessa två typer av undantag, se den aktuella domen av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 23 och följande punkter, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande av den 22 juni 2006 i samma mål, punkt 24 och följande punkter.

21 — I den mån avgifter tas ut kommer utbildningsinstitutet ofta att ingå avtal med föräldrarna om tillhandahållande av utbildning till deras barn, men effekten är densamma.

en kostnadskomponent i produktionen. I sådana fall kommer undantaget från skatt, om man antar att arbetsgivarens produktion är skattepliktig, vilket den vanligen är, att leda till en högre kostnad än om tillhandahållandet av utbildningen hade varit mervärdesskattepliktigt,<sup>22</sup> och den ökningen kommer att återverka på priset för den produktionen.

32. Det kan följaktligen anses att undantag enligt artikel 13 A inte alltid har den positiva effekten att mildra mervärdesskattebördan. Den observationen kan förklara det nyanserade synsätt som domstolen konsekvent har tillämpat vid tolkningen av dessa undantags lydelse. I domen i målet kommissionen mot Tyskland<sup>23</sup> fastslog domstolen exempelvis, i fråga om artikel 13 A.1 i, dels att dessa undantag skall tolkas strikt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag,<sup>24</sup> dels att det inte är nödvändigt att tolka begreppet tjänster som är besläktade med universitetsutbildning särskilt strikt, eftersom undantaget är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras

av den ökade kostnad som skulle uppstå om tillhandahållandet var mervärdesskattepliktigt.<sup>25</sup>

33. Jag anser i alla händelser att försiktighet är påkallad vid tolkningen av undantag. Trots principen att undantag från en allmän regel normalt sett skall tolkas strikt, framstår i detta fall inte nödvändigtvis vare sig en systematiskt restriktiv eller systematiskt extensiv tolkning lämplig. Effekten för statskassan och den enskildes ekonomi är inte systematiskt förutsägbar. Inte heller bör frågan huruvida kostnaden för att få tillgång till en tjänst ökas till följd av beskattningen användas som ett strikt kriterium för att fastställa om ett undantag är tillämpligt. Det förefaller oundvikligt att kostnaden för att få tillgång till praktiskt taget alla tjänster som är undantagna från skatt kommer att inbegripa åtminstone någon icke avdragsgill ingående mervärdesskatt. Den tydliga avsikten att mildra skattebördan för enskilda konsumenter av olika tjänster med socialt positiva effekter som ofta tillhandahålls av offentliga organ eller hjälporganisationer<sup>26</sup> kan ge värdefull vägledning vid tolkningen av

22 — Se punkt 29 ovan.

23 — Dom av den 11 juli 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811).

24 — Se punkt 43 och där angiven rättspraxis och, senast, dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I-12121), punkt 23.

25 — Se punkt 47, och där angiven rättspraxis.

26 — Förteckningen över undantag i artikel 13 A är inte systematisk, utan var, enligt motiveringen till kommissionens förslag till sätte direktivet, avsett att omfatta "dem som redan förekom i majoriteten av medlemsstaterna" (Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73, s. 7, se s. 15). Den förteckning som ursprungligen fanns i artikel 14 i förslaget (*ibidem*, s. 41, EGT C 80, 1973, s. 1) ändrades dock till stora delar under behandlingen i rådet.

undantagen, även om den inte kan vara avgörande för definitionen av desamma.

mässig kontroll från de olika medlemsstaternas sida.<sup>29</sup>

34. Det bör även erinras om att kommissionen år 2000 gjorde följande uttalande: "Den tilltagande privatiseringen av verksamheter som traditionellt har tillhört ett område som var förbehållet den offentliga sektorn har medfört en ökad snedvridning av konkurrensen mellan skattebefriade, icke beskattningsbara och beskattningsbara tjänster. En modernisering av den mervärdesskatteordning som tillämpas på tillhandahållande av dessa tjänster är nödvändig, varvid hänsyn behöver tas till de olika intressen som föreligger, särskilt hos de medborgare som utnyttjar tjänsterna. ... Slutligen bör skattebefrielser utan rätt till avdrag för verksamheter av t.ex. social, utbildningsrelaterad och kulturell art granskas för att kontrollera om de fortfarande motsvarar de aktuella behoven."<sup>27</sup>

35. Det meddelandet har hittills inte burit frukt.<sup>28</sup> Svaren på de frågor som har tagits upp i förevarande mål skall därför sökas i en i viss mån dunkel lagstiftningsmiljö, som dessutom karaktäriseras av ett spänningsförhållande mellan en strävan mot skattemässig harmonisering på gemenskapsnivå och ett önskemål om individuell skatte-

36. Domstolen har – bland annat i domen i målet kommissionen mot Tyskland – förklarat att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskatte-systemet på olika sätt,<sup>30</sup> och att syftet med artikel 13A inte är att undanta alla verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt, utan endast dem som anges där och vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt.<sup>31</sup>

37. Mot bakgrund av ovanstående överväganden skall jag därför försöka göra en så rak tolkning som möjligt av de berörda undantagens faktiska lydelse. Detta är det tillvägagångssätt som bäst tycks tjäna gemenskapsharmoniseringens och rättssäkerhetens intressen.

27 – Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet: strategi för förbättring av mervärdesskatte-systemets funktion inom ramen för den inre marknaden KOM(2000) 348 slutlig, Bilagan, punkt 2.1.

28 – Även om så hade varit fallet kom meddelandet i sig efter de tidpunkter som var i fråga i de tolkningsfrågor som hänskjutits till domstolen i förevarande två mål.

29 – Som Ekonomiska och sociala kommittén har förklarat: "Det innebär en anklagelse mot medlemsstaterna att ett begrepp som i princip godkändes för trettio år sedan fortfarande tycks vara lika långt från förverkligande som då. Mervärdesskatte-lagstiftningens historia i Europa är en katalog över misslyckanden, inte från kommissionens sida, som har arbetat med berömvärd konsekvens och oavbrutna kraftanstängningar i ett försök att föra situationen framåt, utan från medlemsstaterna sida, som hela tiden motverkat dessa ansträngningar." (Yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén om "En strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden") (EGT, 2001, C 193, s. 45.)

30 – Se punkt 44, och där angiven rättspraxis. Se, senast, dom av den 7 december 2006 i mål C-13/06, kommissionen mot Grekland (REG 2006, s. I-11569), punkt 9.

31 – Se punkt 45, och där angiven rättspraxis. Se, senast, domen i målet Eurodental (ovan fotnot 20), punkt 43.

*Likheter och olikheter mellan de två målen*

38. Det står klart att det föreligger objektiva skillnader mellan Horizon Colleges situation och Werner Haderers situation. Dessa olikheter visar dessutom tydligt att Horizon Colleges situation måste bedömas mot bakgrund av artikel 13 A.1 i och Werner Haderers situation mot bakgrund av artikel 13 A.1 j. De tjänster som Horizon College tillhandhåller andra utbildningsinstitut kan inte omfattas av artikel 13 A.1 j, såsom varande "undervisning som ges privat av lärare". Werner Haderer är inte heller en organisation "[definierad] av medlemsstaten i fråga" såsom ett organ med utbildnings-syften, i den mening som avses i artikel 13 A.1 i (även om det inte kan konstateras att individer aldrig kan definieras som sådana.)<sup>32</sup>

39. Bortom dessa olikheter finns dock paralleller.

40. Vad beträffar de berörda bestämmelserna i lagstiftningen är det påkallat att i möjligaste mån behandla de två punkterna på ett enhetligt sätt. De är inte bara hänförliga till samma vida kategori av undantag som

grundas på allmänintresset, utan de gäller också båda den smalare kategorin utbildning och undervisning. Det kan hävdas att punkterna i och j är utformade för att, gemensamt, reglera alla undantag inom det området.<sup>33</sup>

41. Mer specifikt består det potentiella hindret för undantag i båda fallen i att det förekommer ett förmedlande utbildningsinstitut. Om samma lärare från Horizon College hade undervisat samma studenter inom ramen för Horizon Colleges egen verksamhet, skulle undantaget ha varit uppenbart. Det faktum att de undervisade inom ramen för en utlåning till en annan skola gör att det inte är uppenbart att det rör sig om ett undantag. Detsamma gäller i fråga om Werner Haderer. Om han privat och direkt hade undervisat elever i privata lokaler (antingen hans eller elevernas), skulle situationen ha varit oproblematiske. Problemet uppstår därför att undervisningen ägde rum i ett center för vuxenutbildning.

42. Ur det perspektivet anser jag att det är viktigt att, i båda fallen, först klarlägga den tillhandahållna tjänstens karaktär och tjänstemottagarens identitet för att nå fram till en

32 — Jämför med dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bultuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), och dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), särskilt punkterna 14–19.

33 — Jämför dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 36, i fråga om olika typer av sjukvård som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt punkterna b och c.

följdriktig tolkning. Därefter kommer jag att granska vissa återstående frågor som är specifika för vardera målet.

*De tillhandahållna tjänsternas karaktär och mottagarna av dessa*

43. En tänkbar bedömning är, med utgångspunkt från de faktiska omständigheter som beskrivs i besluten om hänskjutande, att både Horizon College och Werner Haderer tillhandahöll sina tjänster endast till de förmedlande utbildningsinstitut, inte till eleverna vid dessa institut. Eleverna stod endast i ett avtalsförhållande eller liknande förhållande till det förmedlande utbildningsinstitutet. I Horizon Colleges utlåningsavtal angavs att det var det förmedlande utbildningsinstitutet som både styrde över och ansvarade för den undervisning som de utlånade lärarna tillhandahöll. I Werner Haderers fall har det inte angivits i vilken mån utbildningsinstitutet styrde över hans undervisning, men av det redovisade betalningsarrangemanget tycks det klart framgå att eleverna betalade till centret för hans tjänster på exakt samma sätt som om han varit anställd där, och att de således endast skulle kunna rikta krav mot institutet beträffande tjänsternas kvalitet.

44. Enligt det synsättet tillhandahölls de utbildningstjänster som eleverna erhöll av de förmedlande instituten, trots att det var

Horizon Colleges anställda och Werner Haderer som rent konkret höll undervisningen. De tjänster som Horizon College och Werner Haderer tillhandahöll de förmedlande instituten utgjorde däremot inte utbildning eller undervisning i sig, eftersom det var eleverna, inte instituten, som erhöll denna utbildning eller undervisning. Tjänsten bestod snarare i att ställa personer till förfogande (personal, eller i fråga om Werner Haderer, sig själv) för att göra det möjligt för det förmedlande institutet att tillhandahålla sina elever utbildning eller undervisning.

45. Följaktligen kan en sådan tjänst inte undantas från mervärdesskatteplikt i egenkap av "utbildning" eller "undervisning" enligt artikel 13 A.1 i respektive 13 A.1 j.

46. Kommissionen har förordat ett annat synsätt, enligt vilket de två situationerna skiljs åt.

47. Den tjänst som erbjöds av Horizon College bestod enligt kommissionen i ett tillhandahållande av personal till det förmedlande institutet, en tjänst som inte omfattas av artikel 13 A.1 i eller av något

annat undantag.<sup>34</sup> Werner Haderers verksamhet kan dock betecknas som ett tillhandahållande av "undervisning" i den mening som avses i punkt j, eftersom han personligen tillhandahöll undervisning. Tjänstemottagarens identitet specificeras inte i bestämmelsens lydelse, vilket är fallet i fråga om vissa andra undantag och saknar således betydelse i det avseendet. Punkterna i och j är tillsammans utformade för att, i huvudsak, omfatta hela spektret av undantag beträffande utbildningsverksamhet – punkt i beträffande juridiska personer och punkt j i fråga om fysiska personer.

utan Horizon Colleges lärare. Eftersom lärare erbjuder studenter undervisning oberoende av om de är anställda av det institut där de faktiskt undervisar eller av ett annat institut som ställer dem till förfogande, omfattas tjänsten bestående i att ställa lärare till förfogande av begreppet utbildning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i.

48. I fråga om Horizon Colleges situation instämmer den grekiska och den nederländska regeringen i huvudsak i kommissionens bedömning. Horizon College har dock hänvisat till målsättningen att inte öka kostnaden för en offentlig eller ideell tjänst.<sup>35</sup> Utbildningsinstitutet har förklarat att kostnaden slutligen bärs av skattebetalaren och att undervisningen i sig tillhandahålls studenterna direkt av lärarna, och inte av det institut som har anställt dem. Det förmedlande institutet skulle inte kunna fullgöra sin lagstadgade skyldighet gentemot eleverna

49. Jag för min del instämmer dock i den grekiska och den nederländska regeringens och kommissionens uppfattning i detta avseende. När ett utbildningsinstitut lånar ut lärare till ett annat utbildningsinstitut, där de undervisar det senare institutets elever under det institutets ledning och ansvar, tillhandahåller det första institutet inte "utbildning" utan lärarpersonal. Som kommissionen påpekade vid förhandlingen är "[...]utbildning, yrkesutbildning och fortbildning" som elever mottar vid ett utbildningsinstitut inte bara det som lärarna ger av sin egen kunskap och sina egna färdigheter. Det omfattar tvärtom helheten av anläggningar, undervisningsmaterial, tekniska resurser, undervisningspolicy och organisatorisk infrastruktur inom det bestämda utbildningsinstitut där lärarna undervisar.

34 – Även om kommissionen inte specifikt nämner punkt k, som återges i punkt 6 ovan, vilket är det enda undantaget för tillhandahållande av personal, verkar det uppenbart att den berörda utlåningen inte uppfyller villkoret att ha genomförts av en religiös eller filosofisk institution eller att syfta till självvård.

35 – Förutom dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), och domen i målet kommissionen mot Tyskland (ovan punkt 32), har Horizon College hänvisat till domen i målet Ambulanter Pflegedienst Kügler (ovan fotnot 33), punkt 29, och till dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf Club (REG 2002, s. I-3293), punkt 19.

50. Det kan visserligen te sig paradoxalt att transaktionen skall omfattas av skatt "på mervärdet" när en leverantör inte gör mer än tar ut exakt sin egen kostnad för något som inte omfattas av mervärdesskatt (nämligen löner som betalas till anställda), utan att själv lägga till något mervärde. Som vi har sett utgör dock inte undantag från mervärdesskatt någon garanti mot en sådan paradox. Dessutom har många eller de flesta av de personer som genomför skattepliktiga tillhandahållanden lönekostnader som de inte kan dra av eller bortse från vid beräkningen av sin utgående mervärdesskatt, och det skulle därför inte vara skäligt att endast de som tillhandahåller personal kunde göra det. Många eller de flesta tillhandahållanden av personal sker vidare i vinstsyfte och konkurrerar med andra sådana tillhandahållanden, och det skulle således inte vara skäligt att endast undanta sådana som sker utan vinstsyfte.

51. I fråga om Werner Haderers situation anser jag dock att det är svårare att dela kommissionens bedömning, även om jag sympatiserar med den.

52. För det första anser jag att den berörda situationen exkluderas vid en normal läsning av artikel 13 A.1 j. Det är dock möjligt att detta inte gäller för dess tyska lydelse, och detta är en omständighet som kan ha legat till grund för begäran om förhandsavgörande.

53. På tyska kan eventuellt uttrycket "von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschullehrern" tolkas som en hänvisning till all slags undervisning som erbjuds av en lärare som inte är anställd av ett utbildningsinstitut.

54. I alla andra språkversioner som sjätte direktivet ursprungligen antogs i beskrivs dock tjänsten entydigt som tillhandahållande av privat undervisning<sup>36</sup>, och den definitionen måste enligt min uppfattning ges företräde framför en endast delvis avvikande lydelse i en enda språkversion.

55. Den mest typiska situation som tankarna leds till är utan tvekan en privatlektion som ges av en lärare i lärarens eller elevens eget hem. Jag kan dock godta att undervisning till grupper av enskilda kan omfattas av begreppet, och att avtalsförhållandet inte måste föreligga mellan läraren och den enskilde eleven (vilket kommissionen har påpekat, avtalet kan mycket väl ingås med dennes föräldrar), samt att platsen för undervisningen inte är avgörande.

36 — "[P]rivattimer givet af undervisere" på danska; "privelessen die particulier door docenten worden gegeven" på nederländska; "tuition given privately by teachers" på engelska; "leçons données, à titre personnel, par des enseignants" på franska; "lezioni impartite da insegnanti a titolo personale" på italienska.

56. Jag anser dock inte att undervisning till en klass elever under ett utbildningsinstituts ledning, som organiseras av det institutet i dess egna lokaler och under dess ansvar, kan omfattas av formuleringen. Detta gäller särskilt om utbildningsinstitutet självständigt ingår de ekonomiska eller avtalsmässiga överenskommelserna med eleverna, å ena sidan, och med läraren, å andra sidan. Som den italienska regeringen har påpekat kan begreppet privatundervisning, såsom det normalt förstås, helt enkelt inte inbegripa den typen av arrangemang.<sup>37</sup>

57. Enligt min uppfattning finns det inget stöd vare sig i bestämmelsernas lydelse eller i lagstiftningshistoriken för kommissionens påstående att artikel 13 A.1 j skall tolkas så, att den är avsedd att omfatta all undervisning som ges elever av enskilda lärare, som inte omfattas av punkt i, oberoende av om undervisningen sker privat eller via ett utbildningsinstitut.

58. I det ursprungliga förslaget till sjätte direktivet<sup>38</sup> hade undantaget för tillhandahållande av undervisning följande lydelse:

”tillhandahållande av tjänster, och leverans av varor som är kopplade till dessa tjänster, som har ett utbildningssyfte eller som är direkt knutna till utbildning eller yrkesutbildning eller fortbildning, av:

- offentlighetsrättsliga organ, eller
- privata utbildningsinstitut som står under de behöriga offentliga myndigheternas överinseende och som har rätt att förbereda studenter för en examen från en skola eller ett universitet eller en yrkesexamen, som erkänns eller godkänns av staten”.

59. Den formuleringen förefaller, även om den skiljer sig från artikel 13 A.1 i i dess slutliga lydelse, täcka samma område i sak och har utan tvekan samma syfte att undanta offentlig eller offentligt godkänd utbildning, samtidigt som andra utbildningstjänster inom den privata sektorn beskattas.

60. I det ursprungliga förslaget fanns ingen föregångare till nuvarande punkt j. Den

<sup>37</sup> — Se även dom av franska *Conseil d'État* av den 26 januari 2000 i mål 169 626 (*Revue de droit fiscal* nr 47 (2000), s. 1553), och i synnerhet förslaget till avgörande från Goulard, *commissaire du gouvernement*.

<sup>38</sup> — Ovan fotnot 26; artikel 14A.1 i i förslaget.

senare infogades i direktivet i ett relativt sent skede, utan några föregående (nedtecknade) kommentarer och ”belastas således inte av någon påvisbar lagstiftningshistorik”.<sup>39</sup>

61. Det skulle för att undanta tjänster som tillhandahålls av enskilda lärare, på det sätt som har förordats av kommissionen, ha varit tämligen enkelt att ta in en hänvisning till sådana lärare i punkt i. Det faktum att så inte skett kanske inte i sig är utslagsgivande, men skillnaderna mellan lydelsen av punkterna i och j tyder på att den senare (som endast behandlar privat undervisning i form av skolundervisning eller universitetsutbildning, inte yrkesutbildning eller fortbildning, och som inte omfattar närbesläktade tjänster) var tänkt som ett begränsat undantag från principen om beskattning av alla utbildningstjänster som inte omfattas av punkt i. Under dessa omständigheter anser jag att punkt j, för att en tydlig, säker och harmoniserad tolkning skall åstadkommas, bör tolkas med utgångspunkt från sin lydelse, snarare än som ett underordnat led till punkt i.

62. Jag är medveten om att den slutsats jag därmed kommer fram till kanske inte förefaller helt tillfredsställande. Att en lärares tjänster skall vara undantagna från mervärdesskatt om han tillhandahåller dem direkt till elever eller om han är anställd vid en skola, men inte om han självständigt ingår avtal med en skola om att undervisa studenterna, ter sig som en anomali, särskilt om man beaktar syftet att inte begränsa tillgången till undervisning genom att belasta kostnaden för denna med mervärdesskatt. Det skulle kunna anföras att en situation som Werner Haderers inte bör falla mellan två stolar som gemensamt tycks vara avsedda att bära upp den. Det kan också förefalla orättvist om Werner Haderer nu skulle vara skyldig att betala en skatt som – om den över huvud taget skall betalas – borde betalas av de center för vuxenutbildning vid vilka han tjänstgjorde.

63. Mot dessa invändningar kan dock en rad motargument framföras.

64. Jag har redan påpekat att förteckningen över undantag i artikel 13 A.1 i beklagligtvis inte är systematisk till sin karaktär, vilket innebär att slutsatser angående avsikten inte nödvändigtvis kan extrapoleras från ett undantag till ett annat. Men om avsikten inte är att undanta tillhandahållandet av lärare till ett utbildningsinstitut såsom ”utbildning, yrkesutbildning och fortbild-

<sup>39</sup> — Terra, B. och Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), Vol. A, s. 604 och 605.

ning”, är det inte motiverat att anta att avsikten är att tillhandahållandet av tjänster bestående i enskild undervisning till ett sådant institut skall undantas såsom ”undervisning”. Om det var avsikten anser jag att ett förtydligande av undantagets lydelse vore påkallat.

65. Ur praktisk synvinkel verkar det dessutom sannolikt att den typ av överenskommelse som ingåtts av en person i Werner Haderers situation är ett alternativ (oberoende av skälet till detta) till ett anställningsavtal med utbildningsinstitutet i fråga, snarare än ett alternativ till en privat överenskommelse med enskilda elever. Om det senare vore fallet skulle man kunna anse att det är utbildningsinstitutet som tillhandahåller läraren en tjänst, snarare än det omvända. Jag anser dock att ett anställningsavtal, som avser samma nettoersättning och förmåner, mycket väl kan medföra högre kostnader för utbildningsinstitutet (i form av sociala och andra avgifter, eller på grund av andra skyldigheter som åläggs arbetsgivare i förhållande till deras anställda, eller som de frivilligt påtar sig) än ett avtal med en självständig tjänsteleverantör som inte omfattas av mervärdesskatt.

66. I det fallet kanske inte ett uttag av mervärdesskatt på tjänsten nödvändigtvis

ökar kostnaden för utbildningen i högre grad än om ett konventionellt anställningsavtal hade använts. Samtidigt som man bör minnas målsättningen att inte öka kostnaden för att få tillgång till utbildning,<sup>40</sup> kan det vara nödvändigt att väga denna strävan mot andra överväganden som talar mot att man tillåter att kostnaden för ett berättigat socialt skydd kringgås. Frågan om det är önskvärt att anlita självständiga (under)leverantörer, i stället för att ingå anställningsavtal, är dock i slutändan inte en fråga som – på något sätt – skall lösas genom den eventuella tillämpningen av ett undantag från mervärdesskatt, vars allmänna syfte är att minska trycket på konsumenter av vissa tjänster som anses vara av allmänt intresse.

67. Det vore givetvis beklagligt om Werner Haderer skulle åläggas en skattebörd som han inte borde ha burit. Domstolens uppgift är dock inte att avgöra utgången i det nationella målet, utan att tolka gemenskrätten såsom den bör tillämpas generellt. Det kan ändå vara så att Werner Haderer fortfarande i detta skede retroaktivt kommer att kunna övervältra bördan av eventuell skatt han borde ha tagit ut av det utbildningsinstitut där han arbetade.

40 — Som bekant förhåller det sig dock så att om den utbildning som ges av ett utbildningsinstitut där en lärare som Werner Haderer erbjuder sina tjänster är undantagen från mervärdesskatteplikt, så inkluderar kostnaden för utbildningen redan mervärdesskatt på olika insatsvaror som inte kan återfås (däribland undervisningsmaterial och material som exempelvis keramiklera), men enligt artikel 13 A kommer ingen mervärdesskatt att belasta utbildningsinstitutets eventuella vinst.

68. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att ett tillhandahållande av lärare av det slag som erbjuds av Horizon College inte skall betraktas som "utbildning" i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, och att undervisningstjänster av det slag som erbjuds av Werner Haderer inte skall betraktas som "[u]ndervisning som ges privat av lärare" i den mening som avses i artikel 13 A.1 j.

69. Jag övergår nu till de återstående frågorna, som avser de två målen var för sig.

*Mål C-434/05 Horizon College: nära besläktade tjänster*

70. Genom artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet undantas inte bara undervisning och yrkesutbildning, utan även tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed. Domstolen har definierat en sådan underordnad tjänst som en tjänst som inte "utgör ett ändamål i sig, utan ... endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller".<sup>41</sup>

<sup>41</sup> — Se dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia (REG 2005, s. I-10373), punkt 19 och där angiven rättspraxis.

71. Horizon College och kommissionen har gjort gällande att ett tillhandahållande av lärare från ett utbildningsinstitut till ett annat i princip utgör en tjänst som är nära besläktad med undervisning. Om studenterna får undervisning eller yrkesutbildning vid ett utbildningsinstitut, och det institutet drabbas av en tillfällig brist på kvalificerade lärare, så ökar behållningen av den mottagna undervisningen eller utbildningen väsentligt om ett annat sådant institut ställer kvalificerad personal till förfogande.

72. Det sunda förnuftet säger direkt att detta synsätt uppenbarligen är riktigt, med följden att det krävs ett mycket starkt argument för att vederlägga det. Den grekiska och den nederländska regeringen har framfört argument till stöd för sin ståndpunkt att Horizon Colleges tillhandahållande av personal inte kan vara undantaget från mervärdesskatteplikt av det skälet, men jag finner inte dessa argument tillräckligt övertygande.

73. Båda regeringarna har förklarat att ett undantag är uteslutet därför att det berörda tillhandahållandet (av Horizon Colleges lärare) inte riktas till mottagare av undervisning eller yrkesutbildning (eleverna) utan till den som tillhandahåller den primära tjänsten (det andra utbildningsinstitutet). Den nederländska regeringen har tillagt att tillhandahållandet av personal saknar samband med Horizon Colleges tillhandahållande av

undervisning eller utbildning till sina egna elever. Den är således inte "nära besläktad" vare sig med den huvudsakliga skattebefriade tjänst som det andra utbildningsinstitutets elever tillhandahålls eller med Horizon Colleges huvudsakliga skattebefriade verksamhet.

74. Den nederländska regeringen har särskilt hänvisat till en rad domar<sup>42</sup>, till stöd för påståendet att ett tillhandahållande för att betecknas som "nära besläktad" i princip skall ske inom ramen för samma leverantörs- eller mottagarförhållande som det primära skattebefriade tillhandahållandet. Inte i något av de fallen förefaller domstolen dock ha grundat sitt resonemang på ett sådant kriterium. I exempelvis Card Protection Plan prövade domstolen inte ens frågan om det förekom en "besläktad tjänst"<sup>43</sup>, och i målet kommissionen mot Tyskland baserade domstolen sitt resonemang på att forskningsverksamheten inte var nödvändig för att erbjuda utbildningen – även om de två tjänsterna (universitetsutbildning till studenter och forskningsverksamhet mot vederlag) utan tvekan riktades till olika mottagare.<sup>44</sup>

42 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan (REG 1999, s. I-973), domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 35), i målet kommissionen mot Tyskland (ovan fotnot 23), dom av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen (REG 2005, s. I-1719) och domen i målet Ygeia (ovan fotnot 41).

43 — Se särskilt punkterna 22–24 i domen.

44 — Se särskilt punkt 48 i domen.

75. I domen i målet Stichting Kinderopvang Enschede<sup>45</sup> godtog domstolen att när en organisation som tillhandahåller barnomsorgstjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet även, som ett alternativ, erbjuder en förmedlingstjänst mellan andra personer som erbjuder barnomsorg och personer som efterfrågar barnomsorg, kan den separata förmedlingstjänsten betecknas som "nära besläktad" med barnomsorgen, även om organisationen inte i det fallet själv tillhandahåller dessa specifika mottagare barnomsorgstjänsten.

76. Domstolen klargjorde dock även i den domen att ett antal villkor måste vara uppfyllda för att undantaget från mervärdesskatteplikt skall vara tillämpligt.

77. Det är i det sammanhanget lämpligt att nämna den grekiska regeringens ståndpunkt att Horizon Colleges tillhandahållande av personal måste betraktas som skattepliktigt därför att domstolen inte förfogar över tillräcklig information för att fastställa om det faktiskt uppfyller villkoren för att undantas från mervärdesskatteplikt.

78. Domstolen har dock tillfrågats om "tillhandahållande[t] av undervisning ...[i] det

45 — Dom av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede (REG 2006, s. I-1385).

fall att en lärare mot vederlag ställs till ett utbildningsinstituts förfogande för att där under detta instituts ansvar undervisa under en viss period” i princip kan betecknas som en tjänst som är nära besläktad med undervisning eller utbildning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i. Den på det sättet definierade tjänsten kan enligt min uppfattning anses utgöra en sådan tjänst. I slutändan kommer den *rent faktiskt* bara att kunna betecknas som en sådan om den uppfyller en rad villkor, en fråga som skall prövas av den berörda nationella domstolen. Det faktum att EG-domstolen inte förfogar över samtliga nödvändiga uppgifter för att nå ett avgörande ger den inte rätt att slå fast att tjänsten inte kan vara undantagen från mervärdesskatteplikt och hindrar den inte heller från att ge vägledning för bedömningen av vilka villkor som skall uppfyllas.

79. Dessa villkor framgår av lydelsen av sjätte direktivet i sig, såsom klargjordes i domen i målet Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Eftersom den huvudtjänst med vilken det berörda tillhandahållandet är nära besläktat är den undervisning som tillhandahålls, inte av Horizon College i sig, utan av det förmedlande institutet, måste, för det första, den undervisningen i sig uppfylla villkoren för undantag enligt artikel 13 A.1 i.<sup>46</sup> Den skall särskilt utgöra ”undervisning

och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning” och skall ”tillhandahållas av offentligtrettsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften”.

81. För det andra skall tillhandahållandet av personalen, enligt formuleringen i artikel 13 A.2 b, första strecksatsen, vara ”väsentligt för de undantagna verksamheterna”. Det innebär, uttryckt på ett annat sätt än i domen i målet Stichting Kinderopvang Enschede,<sup>47</sup> att det måste vara av sådant slag och ha en sådan kvalitet att det förmedlande institutet inte kan försäkra sig om att åstadkomma en likvärdig tjänst utan att använda sig av den utlånade personalen från Horizon College.

82. I det avseendet har den nederländska regeringen påpekat att den nationella domstolen måste klarlägga om ett personaluthyrningsföretag eller annan personalförmedlare (vars tjänster skulle vara mervärdesskattepliktiga) kunde ha tillhandahållit en likvärdig tjänst. Det kan till exempel vara så att Horizon College har – eller inte har – sådana rutiner för rekrytering och utbildning av personal att en exceptionellt hög standard

46 – Se domen i målet Stichting Kinderopvang Enschede, punkterna 21–23 och domslutet.

47 – Se punkterna 25–28 och domslutet.

i fråga om lärarna garanteras, eller att en förmedlare normalt är bättre skickad att tillhandahålla tillfällig personal med mycket kort varsel. Sådana faktorer, och andra som kan vara relevanta för den tillhandahållna tjänstens kvalitet, skall bedömas av den behöriga domstolen.

kostnaden för den berörda personalen. Ytterligare faktiska uppgifter kan behövas för att fastställa om detta var huvudsyftet med utlåningen, eller bara en sekundär konsekvens.

83. För det tredje får det grundläggande syftet enligt artikel 13 A.2 b, andra strecksatsen, inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet som direkt konkurrerar med mervärdesskattepliktiga kommersiella verksamheter. I det avseendet kan det, som den nederländska regeringen påpekat, inte vara tillräckligt att konstatera att Horizon College endast tog betalt för kostnaden för löner och andra utgifter som sammanhängde med de utlånade lärarnas anställning. Om Horizon College inte hade lånat ut lärarna till andra utbildningsinstitut skulle det förmodligen ändå ha varit nödvändigt att betala deras löner. Domstolen har ingen annan information om huruvida de berörda lärarna var anställda på deltid hos Horizon College och lånades ut till andra utbildningsinstitut för att fylla ut varje arbetsvecka, eller om deras tjänster under de berörda perioderna över huvud taget inte behövdes inom Horizon College. Transaktionen gav i alla händelser ytterligare intäkter (och därmed, totalt sett, ytterligare vinst – eller en minskad förlust) även om ingen specifik vinst har tagits ut utöver den rena

84. Det skall för det fjärde noteras att medlemsstaterna, enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet, har rätt att uppställa ytterligare ett antal villkor för undantag.<sup>48</sup> Under det förevarande förfarandet har det inte nämnts att några sådana ytterligare villkor har uppställts, varför det kan antas att inga sådana gäller. Om sådana villkor har uppställts enligt den bestämmelsen skall emellertid den nationella domstolen tydligt fastställa om de uppfyllts.

85. I fråga om Hoge Raads tredje fråga krävs naturligtvis att utlåningen av personal skett från ett sådant organ eller en sådan organisation som nämns i artikel 13 A.1 i. Det förefaller vara ostridigt att Horizon College är ett sådant organ.

<sup>48</sup> – Se punkt 6 ovan.

*Mål C-445/05 Werner Haderer: skolundervisning eller universitetsutbildning*

86. I sitt skriftliga yttrande till domstolen har den skattemyndighet som är motpart i målet framfört en invändning av en specifik typ mot undantag från mervärdesskatt i fråga om Werner Haderer. Hans keramik- och drejkurs respektive "läxhjälp" utgör enligt denna inte "skolundervisning eller universitetsutbildning" såsom denna definieras i olika nationella bestämmelser. Den följer, i synnerhet, inte den typ av i förväg fastställd plan som är en nödvändig del av sådan undervisning eller utbildning.

87. Jag har redan kommit till slutsatsen att Werner Haderers undervisning i alla händelser inte uppfyller villkoren för att undantas från mervärdesskatteplikt. Jag anser dock att det är viktigt att klargöra att den inte skall uteslutas från undantaget av det skäl som har anförts av skattemyndigheten.

88. Den hänskjutande domstolen är själv övertygad om att de områden som undervisningen täcker faktiskt utgör "skolundervisning eller universitetsutbildning" och det är svårt att invända mot den bedömningen. Dels måste "läxhjälp" per definition höra till den kategorin, dels är undervisning i keramik eller drejning mycket vanlig i europeiska

skolor. Även om det kanske inte är den i strikt bemärkelse mest akademiska verksamheten, erbjuder sådan undervisning ändå en utveckling av motoriska och konstnärliga färdigheter av en typ som ofta eftersträvas i skolundervisningen.

89. Begreppet skolundervisning eller universitetsutbildning måste med avseende på undantaget från mervärdesskatteplikt definieras på gemenskapsnivå.<sup>49</sup> Enligt min uppfattning bör definitionen vara tämligen vid. Om så inte vore fallet skulle privatundervisning av många slag som är avsedd att stödja skolbarn kunna bli föremål för mervärdesskatt, vilket skulle strida mot det uttalade syftet med undantaget. Det måste givetvis dras en gräns mellan undervisning som är undantagen från mervärdesskatteplikt och rena rekreationsaktiviteter som saknar utbildningsvärde, men alla ämnen eller aktiviteter i vilka undervisning allmänt bedrivs vid skolor eller universitet måste enligt min uppfattning omfattas av undantaget, oberoende av om de följer en strikt fastställd läroplan eller kursplan.

90. Det ter sig vidare väsentligt och ofrånkomligt att begreppet "skolundervisning och universitetsutbildning" definieras på samma

<sup>49</sup> — Det finns förstås viss rättspraxis om begreppen undervisning och utbildning i samband med förbud mot diskriminering beträffande tillträde till dessa tjänster, men den kan inte helt och hållet överföras till området för undantag från mervärdesskatt.

sätt i punkterna i och j. Om man godtog skattemyndighetens argument skulle vissa typer av undervisning och utbildning som faktiskt erbjuds vid offentliga utbildningsinstitut således uteslutas från undantaget i punkt i, vilket skulle medföra stora problem.

### Förslag till avgörande

91. Jag föreslår således att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Hoge Raad i mål C-434/05 på följande sätt:

- En korrekt tolkning av artikel 13 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG innebär att en tillfällig utlåning av en lärare till ett utbildningsinstitut, där denne tillhandahåller undervisningstjänster under detta instituts ansvar, inte utgör ett tillhandahållande av undervisning eller yrkesutbildning eller fortbildning, utan i princip utgör ett tillhandahållande av en tjänst som är nära besläktad därmed.
  
- För att komma i fråga för undantag från mervärdesskatteplikt enligt den bestämmelsen skall det berörda tillhandahållandet utföras av ett sådant organ eller en sådan organisation som nämns i denna bestämmelse och uppfylla kraven enligt artikel 13 A.2 b i samma direktiv, såsom dessa tolkats av domstolen i domen i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, och, i tillämpliga fall, kraven enligt artikel 13 A.2 a.

92. I mål C-445/05 anser jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

- Vid en korrekt tolkning av artikel 13 A.1 j i direktiv 77/388/EEG omfattar begreppet undervisning som ges privat av lärare inte en situation i vilken en frilansande lärare ingår avtal med ett utbildningsinstitut om att tillhandahålla undervisning till elever inom ramen för kurser som organiseras av detta institut i dess lokaler och under dess ansvar och för vilken institutet och inte läraren erhåller betalning från eleverna.