

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

fremsat den 16. juni 2005<sup>1</sup>

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse har Bundesfinanzhof (Tyskland) forelagt Domstolen et spørgsmål om, hvorvidt den særordning for rejsebureauer, der er fastsat i 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<sup>2</sup>, omfatter arrangører af studieprogrammer; herunder navnlig sprogkurser; i udlandet.

**I — Faktiske omstændigheder i hovedsagen, relevante fællesskabsbestemmelser og nationale bestemmelser samt det for Domstolen forelagte spørgsmål**

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (herefter »sagsøgeren« eller »iSt«) er et anpartsselskab, der arrangerer

internationale prog- og studierejser og bl.a. udbyder såkaldte »high school-programmer« og »collegetprogrammer«.

3. »High school-programmerne« henvender sig til skoleelever i alderen 15-18 år, som i tre, fem eller ti måneder ønsker at gå på en »high school« eller en tilsvarende skole i udlandet — først og fremmest i engelsktalende lande. Ansøgerne til et sådant program indgiver et ansøgningsskema til sagsøgeren, som efter en samtale tager stilling til, om ansøgningen skal imødekommes.

4. Sagsøgeren skal skaffe deltagerne en plads på den udvalgte skole, hvor de tildeles en mentor (en betroet lærer), der vejleder og støtter dem. De deltagende elever huses af en værtsfamilie under opholdet. Udvælgelsen af egnede værtsfamilier sker under medvirken af sagsøgerens lokale søsterorganisation. En repræsentant for denne organisation er til

<sup>1</sup> — Originalsprog: portugisisk.

<sup>2</sup> — EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«.

disposition for skoleeleven som kontaktperson på stedet, hvor skolen og værtsfamiliens bopæl er beliggende. Gennem søsterorganisationen kan eleven også foretage en rundtur med bus eller fly til seværdigheder under sit ophold i værtsstaten.

plads og sørger for, at de bliver optaget på colleget i et til tre semestre. Det påhviler også søsterorganisationen at betale collegegebyrerne af de beløb, som den modtager fra sagsøgeren for sine ydelser. I collegeprogrammet får deltagerne kost og logi på selve uddannelsesstedet. Der er også en anden ordning for flyrejsen frem og tilbage end den, der gælder for high school-programmet. Deltagerne bestiller selv flyrejsen.

5. Den samlede pris for et high school-program i f.eks. De Forenede Stater 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. Den samlede pris omfatter imidlertid ikke lompepenge, syge-, ansvars- og ulykkesforsikring, gebyr for indrejsevisum til De Forenede Stater eller deltagelse i et forberedelsesseminar.

7. Finanzamt Heidelberg (herefter »Finanzamt«) anså først sagsøgerens transaktioner for rejsetjenesteydelser omfattet af § 25 i Umsatzsteuergesetz 1993 (lov af 1993 om moms, herefter »UStG«), hvorved afgiftsordningen for rejsetjenesteydelser indføres. Men efter en prøvelse fandt Finanzamt dog, at der ikke var tale om rejsetjenesteydelser, men snarere om præstation af øvrige ydelser i henhold til UStG' § 4, stk. 23.

6. Hvad angår collegeprogrammet henverder det sig til studenter. Den lokale søsterorganisation sikrer deltagerne en college-

8. I medfør af sidstnævnte bestemmelse er »indkvartering, bispisning og øvrige naturallieydelser, der præsteres af personer og institutioner, hvis de overvejende modtager unge i undervisnings-, uddannelses- eller videreuddannelsesøjemed eller med henblik på spædbørnspleje, for så vidt som ydelserne

gives til de unge eller til personer, der er beskæftiget med undervisning, uddannelse eller videreuddannelse af de unge [...]«, afgiftsfrie.

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. [...]

9. UStG's § 25 om afgifter på rejsetjenesteydelser bestemmer:

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. [...]

»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.

10. UStG's § 25 skal gennemføre sjette direktivs artikel 26, der indeholder en »særrækkeordning for rejsebureauer« og bestemmer:

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

»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.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

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 for afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeløb, der af andre afgiftspligtige personer føres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

11. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»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

## II — Gennemgang

[...]«

12. Som følge af Finanzamtets afslag på marginal afgiftspåleggelse efter UStG's § 25, da det anså sagsøgerens aktiviteter for afgiftsfrie transaktioner i henhold til UStG's § 4, stk. 23, for hvilke det ikke var muligt at fradrage indgående moms, nedsatte Finanzamt den af selskabet for årene 1995-1997 angivne overskydende moms.

13. Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved den kompetente Finanzgericht, der tog sagsøgerens påstand til følge. Finanzamt har appelleret Finanzgerichts afgørelse til Bundesfinanzhof, der har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Gælder særordningen for rejsebureauer i direktiv 77/388EØF'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?«

14. Ved sjette direktivs artikel 26 fastsættes en særordning med hensyn til moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, som Domstolen allerede har taget stilling til, navnlig med henblik på at fastlægge denne ordnings anvendelsesområde og bestemme, hvilke erhvervsdrivende der er omfattet heraf<sup>3</sup>.

15. Indførelsen af denne særordning for beskatning i det sjette direktiv skyldes, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, generelt består af flere ydelser (f.eks. transport og indkvartering), som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hjemsted eller et fast forretningssted. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der således være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift for virksomhederne, og disse vanskeligheder ville kunne være til hinder for deres aktivitet<sup>4</sup>.

3 — Jf. navnlig dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, og af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229.

4 — Jf. den i fodnote 3 nævnte Van Ginkel-dom, præmis 13 og 14, Madgett og Baldwin-dommen, præmis 18, og dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 23 og 24.

16. Artikel 26 har derfor til formål at tilpasse de gældende momsregler til rejsebureauers særlige form for virksomhed<sup>5</sup>. Den indfører i denne henseende en særordning for beskatning, der tillader en passende beskatning af rejstjenesteydelser, og som på ingen måde udgør en momsfritagelsesordning.

17. Det foreliggende tilfælde kan således godt være en overraskelse for dem, der ikke er fortrolige med det fælles merværdiafgiftssystem, og navnlig for dem, der er mindre opmærksomme på nuancerne i ordningen for fradrag af afgift. Den tyske regerings opfattelse, som den deler med Finanzamt, hvorefter iSt's aktiviteter bør omfattes af momsfritagelsesordningen, er derfor ikke indlysende. Den afgiftspligtige person afviser derimod denne fortolkning ud fra den betragtning, at de transaktioner, han gennemfører, er momspligtige i henhold til artikel 26.

18. Efter min opfattelse, som jeg skal uddybe nedenfor, er den tyske regerings fortolkning ubegrundet, henset for det første til Domstolens fortolkning af artikel 26 i bl.a. de nævnte domme i sagerne Van Ginkel og Madgett og Baldwin.

19. Det er ubestridt, at artikel 26, der gennem fastsættelsen af en særordning for beskatning, der adskiller sig fra det sjette direktivs almindelige ordning, kun bør finde anvendelse i det omfang det er nødvendigt for at opnå de tilstræbte formål<sup>6</sup>.

20. I Van Ginkel-sagen blev det gennem en fortolkning på grundlag af det allerede nævnte formål med artikel 26<sup>7</sup> fastslået, at den omstændighed, at en virksomhed ikke sørger for transporten af den rejsende, men blot stiller en feriebolig til rådighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af denne virksomhed, udelukkes fra artikel 26's anvendelsesområde<sup>8</sup>. Denne fortolkning af artikel 26 opfylder ifølge Domstolen de formål, der forfølges med denne bestemmelse<sup>9</sup>.

21. I forlængelse af denne fortolkning har Domstolen udtrykkeligt i Madgett og Baldwin-sagen fastslået, at særordningen for rejsebureauer ikke kun kan begrænses til at omfatte de erhvervsdrivende, der besidder den formelle kvalifikation som »rejsebureauer« eller »personer, der organiserer turistrejser«. Domstolen fandt således, at den omhandlede ordning fandt anvendelse

6 — Jf. First Choice Holidays-dommen, præmis 22, og Madgett og Baldwin-dommen, præmis 34.

7 — Jf. ovenfor, præmis 15 og 16.

8 — Jf. den nævnte Van Ginkel-dom, præmis 27.

9 — Det fremgår af Van Ginkel-dommen, præmis 23, at »udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål«.

5 — Jf. den i fodnote 3 nævnte Van Ginkel-dom, præmis 15 og 23; Madgett og Baldwin-dommen, præmis 18, samt den i fodnote 4 nævnte First Choice Holidays-dom, præmis 23.

på en hotelejer, der mod betaling af et bestemt beløb, foruden indkvartering, jævnlige anviste sine kunder transport til og fra hotellet fra fjerntliggende opsamlingspunkter, såvel som udflygter med bus under hotelopholdet<sup>10</sup>.

22. Ifølge denne retspraksis bør enhver afgiftspligtig person, der sælger rejsetjenesteydelser i sit eget navn, og som til dette formål anvender leverancer og tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer, være omfattet af sjette direktivs artikel 26. Når en erhvervsdrivende derimod udelukkende handler i egenskab af mellemmand, finder særordningen i artikel 26 ikke anvendelse, og de leverede tjenesteydelser skal beskattes i overensstemmelse med de almindelige momsregler, der finder anvendelse på beskatning af mellemmands tjenesteydelser<sup>11</sup>.

10 — I henhold til Madgett og Baldwin-dommen, præmis 20, »[m]å det fastslås, 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, som f.eks. hotelvirksomhed«.

11 — Jf. også i denne retning Kommissionens begrundelse i forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF vedrørende særordningen for rejsebureauer (KOM(2002) 64 endelig udg., EFT 2002 C 126 E, s. 390). Denne tanke bekræftes klart i Kommissionens nye forslag til direktiv, der blev fremlagt den 8.2.2002. Kommissionen foreslår, at den gældende artikel 26, hvorefter der »ved rejsebureauer [...] ligeledes [forstås] personer, der organiserer turistrejser«, tilføjes »og andre afgiftspligtige personer, der præsterer rejsetjenesteydelser på samme måde«.

23. Det er klart vigtigt at vide, hvilket kriterium der gør det muligt at afgøre, om en erhvervsdrivende, der i eget navn præsterer tjenesteydelser i forbindelse med rejser sammen med andre tjenesteydelser, der som udgangspunkt ikke udgør rejsetjenesteydelser, som f.eks. uddannelsestjenester, skal betragtes som omfattet af den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 26.

24. Det afgørende kriterium i Madgett og Baldwin-dommen, der udtrykkeligt fulgte den betragtning, som generaladvokat Léger anlagde i det forslag til afgørelse, som han havde fremsat i denne sag, består i at sondre mellem den erhvervsdrivendes biydelser og hovedydelser eller ydelser, der kan ligestilles med hovedydelser<sup>12</sup>.

25. Domstolen henviste altså til, at der er erhvervsdrivende, der tilbyder tjenesteydelser, som er forbundet med rejser, og som til dette formål anvender ydelser købt hos tredjemand, men hvor disse ydelser blot har karakter af biydelser. I denne sammenhæng fastslog generaladvokat Léger udtrykkeligt i forslaget til afgørelse i et punkt, hvortil dommen udtrykkeligt henviser<sup>13</sup>, at »[...] ydelsen udgør en biydelse, når den på den

12 — Jf. generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Madgett og Baldwin-sagen, punkt 34-38.

13 — Madgett og Baldwin-dommen, præmis 24.

ene side bidrager til den rette udførelse af hovedydelsen og på den anden side udgør en ganske lille del af pakkerejsens pris i forhold til hovedydelsen. Den er ikke for gæsterne et mål i sig selv eller en selvstændig ydelse, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser«<sup>14</sup>. Præcis således »forholder det sig f.eks. med den lokale transport, et hotel kan sørge for med henblik på at bringe sine gæster til nærvedliggende destinationer«<sup>15</sup>.

anvendes, kan sådanne ydelser ikke betragtes som tjenesteydelser, der er rene biydelser«<sup>17</sup>. Heraf følger, at sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på en hotelejer, som »mod betaling af et fast beløb — ud over indkvartering sædvanligvis tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelseerne købes hos tredjemand«<sup>18</sup>.

26. Derimod er de tjenesteydelser, der er forbundet med rejser, ikke biydelser, når de erhvervsdrivende regelmæssigt leverer disse i eget navn og herved anvender ydelser købt af tredjemand, der udgør en væsentlig del af det fulde beløb, som den rejsende betaler, og som ikke kan anses for en ren biydelse fra kundens synspunkt<sup>16</sup>.

27. På grundlag af dette kriterium udtalte Domstolen i Madgett og Baldwin-dommen, at »når en hotelejer sædvanligvis, ud over indkvarteringen, tilbyder sine gæster ydelser, der ligger uden for hotelejernes traditionelle opgaver — som f.eks. transporten til hotellet fra fjerntliggende opsamlingssteder — og hvis udførelse ikke kan undgå at have *mærkbare følger for den faste pris*, der

28. I lyset af det kvalitative kriterium, der er anvendt i Madgett og Baldwin-dommen, bør iSt betragtes som et rejsebureau i henhold til sjette direktivs artikel 26. Selv om det antages, at iSt faktisk tilbyder uddannelses-tjenester til sine kunder, kan rejsetjenesteydelsen ikke undgå at have »*mærkbare følger for den faste pris*«, der skal betales af kunden i henhold til det kriterium, der er anvendt i Madgett og Baldwin-dommen. Det er derfor klart, at rejsen i sig selv, medregnet transport og det organiserede ophold, ikke ud fra kundens synspunkt kan anses for at være en biydelse, der blot udgør en marginal del i forhold til den ydelse, der er knyttet til den uddannelses-tjeneste, som iSt også tilbyder sine kunder.

14 — Generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Madgett og Baldwin-dommen, punkt 36.

15 — Punkt 37.

16 — Punkt 38.

17 — Jf. Madgett og Baldwin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 26. Min fremhævelse.

18 — Præmis 27.



29. Det bemærkes i øvrigt, at den forelæggende rets tvivl vedrørende anvendelsen af artikel 26 i den foreliggende sag i det væsentlige udspringer af Domstolens retspraksis vedrørende programmer for udvekslingslever inden for rammerne af Rådets direktiv 90/314/EØF af 13. juni 1990 om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure<sup>19</sup>. Det spørgsmål, der rejser sig, er derfor, om afgrænsningen af de aktiviteter, der er omfattet ordningen i sjette direktivs artikel 26, påvirker den ovenfor anførte bedømmelse, navnlig i lyset af Domstolens seneste retspraksis inden for et tilsvarende område, herunder AFS Intercultural Programs Finland-dommen<sup>20</sup>.

30. I denne dom fastslog Domstolen, at rejser, der består i udveksling af skoleelever af 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 under hvilket eleven bor gratis som familiemedlem hos en lokal familie, ikke udgør pakkerejser i direktiv 90/314's forstand<sup>21</sup>.

31. Det er klart, at denne retspraksis ikke er til nogen nytte i besvarelsen af det centrale spørgsmål i den foreliggende sag, der består i, som tidligere fremhævet, at fastslå, hvorvidt *rejsetjenesteydelser, inden for rammerne af iSt's aktiviteter, antager karakter af biydelser i forhold til iSt's andre ydelser*.

32. Hertil tilføjes subsidært, at der med artikel 26 tilsigtes andre mål end dem, der tilstræbes med direktiv 90/314, herunder navnlig at undgå, at det fælles momssystem er til hinder for udøvelsen af rejsebureauernes aktiviteter.

33. En restriktiv fortolkning af artikel 26, hvorefter den kun finder anvendelse på erhvervsdrivende, der i eget navn leverer »rejser« som omhandlet i direktiv 90/314<sup>22</sup>, er følgelig ubegrundet. Jeg henviser i denne sammenhæng til, at en sådan fortolkning af artikel 26 ville være uforenelig med Van Ginkel-dommen, hvor Domstolen fastslog, at artikel 26 også finder anvendelse, når rejsearrangøren ikke tilbyder en egentlig rejseydelse — dvs. en ydelse, som omfatter transport af kunderne — men udelukkende logi<sup>23</sup>.

22 — Under alle omstændigheder er det efter min opfattelse ikke muligt på grundlag af AFS Intercultural Programs Finland-dommen at drage den konklusion, at iSt bør anses for ikke at udøve rejsetransaktioner som omhandlet i direktiv 90/314. Som sagsøgeren med rette har understreget i sine skriftlige indlæg, er iSt — i modsætning til den organisation, der er omhandlet i AFS Intercultural Programs Finland-dommen — ikke en organisation med økonomisk gevinst for øje.

23 — Jf. Van Ginkel-dommen, præmis 24.

19 — EFT L 158, s. 59.

20 — Dom af 11.2.1999, sag C-237/97, Sml. I, s. 825.

21 — Præmis 34 og domskonklusionen.

34. Betragtningen med hensyn til formål og varighed af de rejser, som arrangørerne organiserer i eget navn, og hvortil der indgår ydelser præsteret af tredjemand, er efter min opfattelse ligeledes irrelevante for, hvorvidt sagsøgeren kan kvalificeres som rejsebureau i henhold til artikel 26. Den omstændighed, at det egentlige formål med opholdet i udlandet — som i det foreliggende tilfælde — er selve studiet af navnlig det engelske sprog, bør ikke have nogen indflydelse på, hvorvidt iSt anses for at være et rejsebureau i henhold til artikel 26. Dette står i modsætning til den tyske regerings opfattelse, hvorefter iSt udøver en aktivitet *sui generis*, der ikke er omfattet af artikel 26 som følge af det uddannelsesmæssige formål og varigheden af de rejser, som tilbydes kunderne.

35. Det er efter min opfattelse ikke anbefalelsesværdigt at anvende rejsens formål og varighed for at sondre mellem erhvervsdrivende, som organiserer rejser, og som er underlagt ordningen i artikel 26, og andre, for hvem denne ordning ikke finder anvendelse. Der er ud over rene ferierejser en stor mangfoldighed af rejser, afhængigt af deres formål. Det er i denne sammenhæng tilstrækkeligt blot at tænke på rejser, der er arrangeret med henblik på sportsudøvelse, kurophold eller anti-stressrejser, kulinariske kursusrejser og vinsmagningsrejser eller orkesterrejser af varierende varighed af hensyn til indøvelse af repertoire, foruden

indlæringsrejser for sprog eller lokal kultur. Hvis formålet med rejserne og længden af de arrangerede ophold skulle være afgørende, ville det afføde en stor usikkerhed i forhold til fastlæggelsen af rækkevidden af begrebet rejsebureau i sjette direktivs artikel 26.

36. Anvendelsen af et sådan kriterium ville ikke blot være fjernt fra ordlyden af artikel 26 (der ikke indeholder nogen form for reference til rejsernes formål eller varighed), men også uforeneligt med de mål, som tilstræbes med den særordning, der er fastsat heri. Endelig er det ikke let at forlige betragtninger vedrørende rejsers formål og varighed med det forenklingshensyn, som lå til grund for indførelsen af ordningen i artikel 26. De forenklingshensyn, som begrundede indførelsen af marginal afgiftspålæggelse i artikel 26, og som er en følge af, at rejsebureauer udøver deres aktivitet fra mange forskellige steder, tilgodeses tværtimod netop i det foreliggende tilfælde, såfremt iSt anses for at være omfattet af artikel 26<sup>24</sup>.

24 — Ifølge forelæggelseskendelsen arrangerer iSt rejser i eget navn, som firmaet tilbyder sine kunder, inklusiv transport til bestemmelsesstedet, indkvartering på undervisningsanstalterne eller hos værtsfamilierne. iSt handler ikke som mellemmand for luftfartsselskaberne eller for søsterorganisationen i værtslandet, men de relevante transaktioner udføres fra forskellige steder, hvilket i lyset af den tiltænkte rækkevidde for artikel 26 begrundes dens anvendelse fuldt ud.

37. En afgrænsning af rækkevidden for begrebet rejsebureau i artikel 26's forstand, der baseres på formålet med de leverede rejsetjenesteydelser, ville under alle omstændigheder være uforenelig med en undersøgelse efter objektive kriterier, som er klart påkrævet inden for rammerne af en afgift med en udpræget objektiv karakter, som det er tilfældet med momsens<sup>25</sup>.

38. Det er imidlertid kun ved hjælp af en uafhængig og ikke restriktiv fortolkning af begrebet rejsebureau baseret på et objektivt kriterium som det, Domstolen udtrykkeligt fastsatte i *Madgett og Baldwin*-dommen, og som ikke beror på hensynet til rejsens formål eller varighed, at man vil kunne undgå konkurrenceforvridninger mellem erhvervsdrivende og sikre en ensartet anvendelse af sjette direktiv<sup>26</sup>.

39. Jeg henviser afslutningsvis til, at artikel 26 fastsætter en passende afgift for

25 — Et af det fælles momssystemets grundlæggende principper er at fjerne omstændigheder, der kan forårsage konkurrenceforvridninger på nationalt og fællesskabsretlig plan. Præcis som generaladvokat Léger har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse i sagen *Madgett og Baldwin*, og som dommen udtrykkeligt henviser til i præmis 22: »Sådanne konkurrenceforvridninger kan undgås, såfremt artikel 26 opfattes således, at den omfatter aktiviteter, der er *sammenlignelige på grundlag af objektive kriterier* og ikke på grundlag af den omstændighed, at en erhvervsdrivende på forhånd er henført til en bestemt kategori, skønt en væsentlig del af dennes aktivitet består i levering af tjenesteydelser, som henhører under en anden kategori.« Min fremhævelse.

26 — Jf. i denne sammenhæng fornævnte *Madgett og Baldwin*-dom, præmis 22, og generaladvokat Légers forslag til afgørelse i denne sag, punkt 32.

rejsetjenesteydelser. Der er tale om en særordning i forhold til den almindelige beskatningsordning, og ikke om en momsfrigagelsesordning.

40. Følgelig er den fortolkning, som den tyske regering har anlagt, hvorefter iSt's aktiviteter er omfattet af afgiftsfrie ydelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, nr. i), uforenelig med Domstolens faste retspraksis med henblik på fortolkning af de af sjette direktivs bestemmelser, der fastsætter momsfrigagelse.

41. iSt er i virkeligheden en erhvervsmæssig virksomhed, og den ligner på ingen måde »et offentligretligt organ« eller et organ, der nyder tilsvarende status i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, nr. 1). Hvis virksomheden skulle omfattes af momsfrigagelsesordningens fordele, ville det indebære en fortolkning af denne ordning, der som udgangspunkt er uforenelig med Domstolens retspraksis, hvorefter »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person«<sup>27</sup>.

27 — Dom af 15.6.1989, sag 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Sml. s. 1737, præmis 13, af 5.6.1997, sag C-2/95, *SDC*, Sml. I, s. 3017, præmis 20, og for nylig dom af 3.3.2005, sag C-472/03, *Arthur Andersen*, Sml. I, s. 1719, præmis 24.

### III — Forslag til afgørelse

42. På grundlag af disse betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»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 også finder anvendelse på 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.«