DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 juni 2007 *

I mål C-434/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 2 december 2005, som inkom till domstolen samma dag,

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A.Ó Caoimh (referent) och P. Lindh,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 december 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), genom G.C. Bulk, advocaat, och A. van Dongen, adviser,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och P. van Ginneken, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis och S. Spyropoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 mars 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 i 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 (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 Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), i Alkmaar (Nederländerna) (nedan kallat Horizon College), och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare vid finansministeriet) till följd av ett beskattningsbeslut varigenom Staatssecretaris i efterhand ålade Horizon College att betala mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

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

...

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

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

— 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 konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållande 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."

Den nationella lagstiftningen

4 Artikel 11.1 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad*

"1. Från skatteplikt undantas enligt angivelse i förordning följande:

...

o. Tillhandahållande av

1° undervisning som ges av för detta ändamål avsedda institut såsom den definieras i eller med stöd av de lagar som reglerar den undervisning som enligt lag är underställd den nationella skolinspektionen eller som kontrolleras på annat sätt av den minister som ansvarar för den aktuella undervisningen,

2° undervisning som skall anges genom förordning, varvid det kan föreskrivas att undantaget endast skall tillämpas på företagare som bedriver undervisningen utan vinstsyfte,

..."

Målet i den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 Enligt lydelsen i beslutet om hänskjutande utgör Horizon College ett "utbildningsinstitut".

6 Under de år som är aktuella i målet vid den nationella domstolen lånade Horizon College ut vissa av sina lärare till andra utbildningsinstitut (nedan kallade mottagarinstituten), där de bedrev undervisning under respektive mottagarinstituts ansvar.

7 Vid varje sådant tillfälle ingicks ett avtal mellan Horizon College, läraren och mottagarinstitutet. Enligt avtalen ankom det på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid Horizon College. Mottagarinstitutet var vidare skyldigt att stå för ansvarsförsäkringen under den tidsperiod då läraren stod till institutets förfogande. Lärarens lön fortsatte att betalas av Horizon College. Mottagarinstitutet ersatte Horizon College för löneutgiften utan något vinstpålägg. Horizon College fakturerade ingen mervärdesskatt.

8 Skattemyndigheten ålade Horizon College genom efterbeskattningsbeslut att för åren 1995–1999 betala mervärdesskatt uppgående till 463 828 NLG. Efter omprövning sattes beloppet ned till 299 308 NLG.

9 Horizon College överklagade beslutet till Gerechtshof te Amsterdam. Genom dom av den 3 november 2003 avslogs överklagandet med motiveringen att tjänsterna inte omfattades av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

10 Horizon College överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden (den högsta förvaltningsdomstolen).

11 Hoge Raad der Nederlanden ansåg att det krävdes en tolkning av sjätte direktivet, närmare bestämt av begreppet undervisning i artikel 13 A.1 i, för att den skulle kunna avgöra målet. Den beslutade därför att förklara målet vilande och begära förhandsavgörande från domstolen beträffande följande frågor:

"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 lånas ut till ett utbildningsinstitut för att där tillfälligt bedriva undervisning under detta instituts ansvar?

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 lånar ut läraren också själv är ett utbildningsinstitut?"

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan, tillsammans med den tredje frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att formuleringen "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning" i denna bestämmelse omfattar den situationen att ett sådant utbildningsinstitut som avses i samma bestämmelse mot vederlag lånar ut en lärare till ett mottagarinstitut, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar.

13 Horizon College anser att frågan skall besvaras jakande, eftersom den faktiska förmedlingen av kunskaper och färdigheter, vilken — oberoende av den rättsliga ram inom vilken förmedlingen äger rum — sker direkt mellan lärare och studenter eller elever, utgör undervisningens kärna. Den grekiska och den nederländska regeringen, liksom Europeiska gemenskapernas kommission, har gjort gällande att den första frågan skall besvaras nekande.

14 Domstolen påpekar inledningsvis att ändamålet med artikel 13 A i sjätte direktivet är att vissa verksamheter av allmänt intresse skall undantas från mervärdesskatteplikt. Undantaget rör dock inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de som räknas upp och mycket noggrant beskrivs i denna bestämmelse (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 18, av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 16, och av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 24).

15 Det följer av domstolens rättspraxis att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23, samt domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 15).

16 De uttryck som används för att beskriva nämnda undantag skall tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43, och av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36). Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29, och av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-5123, punkt 24). Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, samt, beträffande universitetsutbildning, det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 47).

17 Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet innehåller ingen definition av de olika undervisningsformer som bestämmelsen avser.

18 Det är riktigt att, såsom Horizon College har gjort gällande, lärarens förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna utgör en särskilt viktig beståndsdel av undervisningsverksamheten.

19 Med hänsyn till de krav som har fastställts i den rättspraxis som det erinras om ovan i punkterna 14–16, räcker det dock inte att det sker en sådan förmedling för att det automatiskt skall anses vara fråga om undervisningsverksamhet när en lärare lånas ut till ett utbildningsinstitut, där han bedriver undervisning under detta instituts ansvar.

20 Såsom kommissionen framhöll under förhandlingen utgörs den undervisningsverksamhet som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet av en helhet, där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur en annan.

21 Såsom anges ovan i punkt 7 ankom det enligt de avtal om utlåning av lärare som är i fråga i målet vid den nationella domstolen emellertid på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid Horizon College. Mottagarinstitutet var vidare skyldigt att stå för lärarens försäkring under den tidsperiod då läraren stod till institutets förfogande.

22 Därmed kan utlåningen av en lärare till mottagarinstitutet under sådana förhållanden inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet. Såsom den grekiska och den nederländska regeringen, liksom kommissionen, har gjort gällande är syftet med avtalet mellan Horizon College, mottagarinstitutet och läraren på sin höjd endast att underlätta den undervisning som ges vid mottagarinstitutet.

23 Det förhållandet att det institut som lånar ut läraren – precis som mottagarinstitutet – självt är ett sådant utbildningsinstitut som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet

(vilket den hänskjutande domstolens tredje fråga handlar om) föranleder inte någon annan tolkning. Om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning, ändras detta nämligen inte av att den som bedriver verksamheten är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

24 Således skall den första frågan, tillsammans med den tredje frågan, besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att uttrycket "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning" inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett sådant utbildningsinstitut som avses i nämnda bestämmelse, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar, även om det organ som lånar ut läraren självt är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

Den andra frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, tillsammans med den tredje frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att när ett sådant utbildningsinstitut som avses i denna bestämmelse mot vederlag lånar ut en lärare till ett mottagarinstitut, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar, kan denna utlåning undantas från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med undervisning i denna bestämmelses mening.

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att frågan har ställts mot bakgrund av att utlåningen skedde i utbyte mot att mottagarinstitutet utgav en ersättning till det institut som lånade ut läraren, motsvarande den lön som läraren erhöll från det sistnämnda institutet.

27 Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet innehåller ingen definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är "nära besläktade" med undervisning (se, beträffande universitetsutbildning, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 46). Det framgår emellertid av bestämmelsens ordalydelse att begreppet inte omfattar tillhandahållande av tjänster eller varor som helt saknar anknytning till "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning".

28 Tjänster och varor kan endast betraktas som "nära besläktade" med undervisning och sålunda komma i fråga för samma skattemässiga behandling enligt artikel 13 A.1 b i i direktivet om dessa verkligen är underordnade undervisningen, vilken utgör den huvudsakliga tjänsten (se analogt dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkterna 27–30, domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkterna 34 och 35, och Ygeia, punkterna 17 och 18).

29 Det följer av domstolens rättspraxis att en tjänst kan anses underordnad en huvudsaklig tjänst när den inte utgör ett ändamål i sig, utan endast är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten (se, för ett liknande resonemang, 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 24, och domen i det ovan i punkt 30 nämnda målet CPP, punkt 30, samt domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkt 34, och Ygeia, punkt 19).

30 Såsom Horizon College och kommissionen har gjort gällande kan ett utbildningsinstituts utlåning av en lärare till ett annat utbildningsinstitut där denne tillfälligt bedriver undervisning under det sistnämnda institutets ansvar i princip betraktas som en verksamhet som är nära besläktad med undervisning. När det råder lärarbrist vid vissa utbildningsinstitut är nämligen utlåningen av kvalificerade lärare från andra utbildningsinstitut ett sätt att möjliggöra för studenterna att tillgodogöra sig den undervisning som mottagarinstituten erbjuder på bästa sätt.

31 Den omständigheten att utlåningen av de berörda lärarna sker till förmån för mottagarinstituten utan att det föreligger något direkt förhållande mellan Horizon College och mottagarinstitutens studenter, vilket den grekiska och den nederländska regeringen har påpekat, föranleder inte någon annan bedömning. Inte heller påverkas denna bedömning av att utlåningen av lärare utgör en verksamhet som är fristående i förhållande till Horizon Colleges egen undervisning.

32 De tjänster som är nära besläktade med mottagarinstitutens undervisning behöver nämligen inte tillhandahållas institutets studenter direkt för att dessa skall kunna tillgodogöra sig denna undervisning på bästa sätt. Dessutom är det i princip irrelevant huruvida det saknas ett nära samband mellan den huvudverksamhet som bedrivs vid det utbildningsinstitut som lånar ut lärare och institutets biverksamhet, bestående av tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med undervisning.

33 För att undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall gälla måste emellertid vissa villkor vara uppfyllda i enlighet med vad som följer av denna artikel.

34 För det första måste både den huvudsakliga undervisningsverksamheten och de varor eller tjänster som är nära besläktade med denna verksamhet tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

35 Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 13 A.1 i krävs det nämligen att den som bedriver verksamheten är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften, för att utlåningen av lärare till utbildningsinstitut skall kunna undantas från skatteplikt med stöd av denna bestämmelse.

36 Det följer dessutom av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet att det, för att ett tillhandahållande av varor eller tjänster skall kunna komma i fråga för undantaget i bland annat artikel 13 A.1 i, krävs att också den huvudverksamhet med vilken varorna eller tjänsterna i fråga är nära besläktade är undantagen från mervärdesskatteplikt (se dom av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 22).

37 Det framgår av beslutet om hänskjutande att mottagarinstituten själva utgör "sådan [a] utbildningsinstitut som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet".

38 För det andra omfattas tillhandahållandet av tjänster och varor som är nära besläktade med en sådan huvudverksamhet som avses i bland annat artikel 13 A.1 i i

sjätte direktivet endast av undantaget under förutsättning att, vilket också följer av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet, det är väsentligt för de undantagna verksamheterna (se även, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Tyskland, punkt 48, Ygeia, punkt 26, och Stichting Kinderopvang Enschede, punkt 25).

39 För att tillfällig utlåning av lärare, såsom den som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen, skall kunna ges en sådan beteckning måste den vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det skulle vara omöjligt att garantera studenterna vid mottagarinstituten en likvärdig undervisning utan att ta hjälp av denna tjänst (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Stichting Kinderopvang Enschede, punkterna 27, 28 och 30).

40 Det skall härvid erinras om, vilket den nederländska regeringen har gjort, att det inte kan uteslutas att det finns kommersiella bemanningsföretag – vars tjänster inte är undantagna från mervärdesskatteplikt – som hyr ut lärare till skolor och universitet som en del av verksamheten. För att Horizon Colleges utlåning av lärare i målet vid den nationella domstolen skall betraktas som väsentlig för den undervisning som bedrivs av mottagarinstituten, krävs det att utlåningen är av ett sådant slag, vad gäller till exempel lärarnas kvalifikationer och flexibiliteten vid tillhandahållandet, att samma nivå eller kvalitet på undervisningen inte skulle kunna säkras genom anlitande av sådana bemanningsföretag.

41 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga faktiska omständigheter i målet fastställa huruvida de tjänster som Horizon College tillhandahåller skall betecknas som väsentliga.

42 För det tredje framgår det av artikel 13 A.2 b andra strecksatsen i sjätte direktivet att tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor inte får undantas från

mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 i om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att bedriva verksamheter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

43 Detta förbehåll är ett särskilt uttryck för principen om skatteneutralitet, vilken bland annat utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande tillhandahållanden av tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 32).

44 I målet vid den nationella domstolen ankommer det således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det grundläggande syftet med Horizon Colleges utlåning av vissa av sina lärare till andra utbildningsinstitut var att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, såsom kommersiella bemanningsföretag. Den omständigheten att ett utbildningsinstitut som bedriver sådan utlåningsverksamhet erhåller en ersättning som motsvarar den lön som det utger till de berörda lärarna räcker inte i sig för att visa att syftet med verksamheten inte är att vinna ytterligare intäkter.

45 Slutligen skall det påpekas att medlemsstaterna enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet har möjlighet att i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av de villkor som räknas upp i denna punkt för att undantaget i bland annat artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall gälla ett icke offentligrättsligt organ. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida denna möjlighet har använts i Nederländerna och, i så fall, om sådana villkor är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

46 Således skall den andra och den tredje frågan tillsammans besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, jämförd med artikel 13 A.2, skall tolkas så, att utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under detta instituts ansvar kan utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med undervisning i denna bestämmelses mening, om utlåningen är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den undervisning som betraktas som den huvudsakliga tjänsten. För detta krävs emellertid att följande villkor är uppfyllda, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva:

— Såväl den huvudsakliga tjänsten som den utlåningstjänst som är nära besläktad därmed måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i, i förekommande fall med beaktande av de villkor som eventuellt har införts av den berörda medlemsstaten med stöd av artikel 13 A.2 a.

— Utlåningen måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det utan hjälp av denna tjänst är omöjligt att garantera att mottagarinstitutet erbjuder, och dess studenter således erhåller, en likvärdig undervisning.

— Det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Den tredje frågan

47 Såsom framgår av punkterna 12, 23–25, 34 och 35 i förevarande dom har den tredje frågan besvarats i samband med prövningen och besvarandet av de två första frågorna. Det saknas därmed anledning att lämna ett separat svar på den tredje frågan.

Rättegångskostnader

48 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.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artikel 13 A.1 i 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 formuleringen "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning" inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett sådant utbildningsinstitut som avses i nämnda bestämmelse, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar, även om det organ som lånar ut läraren självt är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

2) **Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet 77/388, jämförd med artikel 13 A.2, skall tolkas så, att utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under detta instituts ansvar kan utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med undervisning i denna bestämmelses mening, om utlåningen är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den undervisning som betraktas som den huvudsakliga tjänsten. För detta krävs emellertid att följande villkor är uppfyllda, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva:**

— **Såväl den huvudsakliga tjänsten som den utlåningstjänst som är nära besläktad därmed måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i, i förekommande fall med beaktande av de villkor som eventuellt har införts av den berörda medlemsstaten med stöd av artikel 13 A.2 a.**

— **Utlåningen måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det utan hjälp av denna tjänst är omöjligt att garantera att mottagarinstitutet erbjuder, och dess studenter således erhåller, en likvärdig undervisning.**

— **Det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.**

Underskrifter