DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 28 januari 2010 *

I mål C-473/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Sächsisches Finanzgericht (Tyskland) genom beslut av den 13 oktober 2008, som inkom till domstolen den 5 november 2008, i målet

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

mot

Finanzamt Dresden I,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen J.N. Cunha Rodrigues, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (referent) och A. Arabadjiev,

* Rättegångsspråk: tyska.

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

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Dresden I, genom P. Zimmermann-Hübner,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom G. Kanellopoulos, S. Trekli och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 j 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 inom ramen för en tvist mellan Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (nedan kallad Eulitz GbR) och Finanzamt Dresden I (nedan kallad Finanzamt), angående den senares beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för belopp som avser den verksamhet som utövas av Thomas Eulitz, bolagsman i Eulitz GbR, inom ramen för fortbildningskurser som anordnas av ett fristående institut.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Enligt artikel 4.1 i direktivet avses med skattskyldig person, varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

5 Det preciseras i artikel 4.4 första stycket i samma direktiv att ”uttrycket ’självständigt’ i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar”.

6 Artikel 13 A.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

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

…

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

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

…”

Nationell lagstiftning

7 Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen var i enlighet med punkt 21 i 4 §, som har rubriken ”Undantag från skatteplikt för leveranser och andra tjänster”, i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG), följande verksamheter undantagna från mervärdesskatteplikt:

”a) Tjänster med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning,

aa) om de har erhållit ett statligt eller delstatligt godkännande enligt artikel 7 fjärde stycket i Grundgesetz [(grundlagen)] eller

bb) om den behöriga delstatsmyndigheten intygar att de i vederbörlig ordning förbereder för ett yrke eller en examen som ska erläggas inför en offentligrättslig juridisk person.

b) Tjänster bestående av undervisning med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av lärare som är egenföretagare

aa) vid högskolor i den mening som avses i 1 och 70 §§ Hochschulrahmengesetz [(högskoleramlag)] och offentliga skolor för allmän undervisning eller yrkesutbildning eller

bb) vid privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning, under förutsättning att de uppfyller villkoren i led a.”

8 Enligt 4 § punkt 22 a UStG är konferenser, kurser och annan verksamhet av vetenskaplig eller upplysande art undantagna från skatteplikt om de genomförs av offentligrättsliga juridiska personer, förvaltnings- eller vetenskapsakademier, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller anknytning till ett yrkesförbund och inkomsterna till största delen används för att täcka de egna kostnaderna.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Eulitz GbR, ett civilrättsligt bolag, driver en ingenjörsbyrå i Dresden, Tyskland.

10 Thomas Eulitz, bolagsman i Eulitz GbR, är brandskyddsingenjör. Under den period som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, höll han föreläsningar vid

Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (nedan kallad EIPOS), en privaträttslig förening, och anordnade examina såsom ledamot av examensnämnder.

11 Vid sidan av sin verksamhet som lärare och examinator, ansvarade Thomas Eulitz, inom denna förening, för innehåll och organisation av vissa av kurserna. Det ålåg honom således att komma överens med de andra lärarna avseende schemaläggning och innehåll med avseende på deras kurser, och han var den centrala kontaktpersonen för deltagarna vad gällde frågor som avsåg kurserna i allmänhet.

12 Thomas Eulitz var verksam inom flera olika kurser, vilka samtliga avsåg förebyggande brandskydd. Villkoret för att kunna delta i dessa kurser var att deltagarna åtminstone hade en examen som arkitekt eller ingenjör från ett universitet eller en högskola, eller hade tillgodogjort sig minst två års yrkespraktik på området för brandskyddsplanering eller, eventuellt, inom byggnadsindustrin. De deltagare som vid sakkunnigutbildningens slut erhöll examen, utnämndes efter ansökan till sakkunnig för förebyggande brandskydd av Industrie- und Handelskammer (Industri- och Handelskammaren).

13 Finanzamt fann att de inkomster som Eulitz GbR erhöll till följd av Thomas Eulitz verksamhet var mervärdesskattepliktiga, och att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § punkt 21 och punkt 22 UStG inte var tillämpliga.

14 Bolaget begärde omprövning av detta beslut, men myndigheten fann inte anledning att ompröva detsamma. Eulitz GbR överklagade då beslutet till den hänskjutande domstolen i syfte att få de berörda inkomsterna undantagna. Enligt Eulitz GbR ska de aktuella inkomsterna anses utgöra ersättning för de tjänster som Thomas Eulitz har tillhandahållit i egenskap av lärare som för egen räkning och under eget ansvar har gett undervisning privat.

15 Finanzamt ansåg däremot att inget av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet är tillämpligt. Eulitz GbR är nämligen för det första varken ett offentligrättsligt organ som bedriver verksamhet bestående i undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning eller någon annan organisation som definierats av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften. De omtvistade tjänsterna kan för det andra inte anses utgöra skolundervisning eller universitetsutbildning som ges privat av en lärare. Thomas Eulitz har i synnerhet agerat i egenskap av lärare inom ramen för kurser som EIPOS erbjuder, och således under detta instituts ansvar och för dess räkning.

16 Sächsisches Finanzgericht (skattedomstolen i delstaten Sachsen) fann bland annat att Eulitz GbR är egenföretagare i den mening som avses i 2 § första stycket UStG, men att bolaget enligt tysk nationell rätt inte har rätt till undantag från mervärdesskatteplikt för de omtvistade tjänsterna. Det är i synnerhet inte Eulitz GbR utan EIPOS som har tillhandahållit kursdeltagarna de aktuella tjänsterna. Varken EIPOS eller Eulitz GbR har vidare något sådant intyg som föreskrivs i 4 § punkt 21 b, bb i UStG, av vilket det ska framgå att de i vederbörlig ordning förbereder för ett yrke eller en examen som ska erläggas inför en offentligrättslig juridisk person. Den sistnämnda omständigheten innebär enligt den hänskjutande domstolen att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet inte är tillämpligt i målet vid den nationella domstolen, eftersom Eulitz GbR inte utgör en ”organisation som definierats” av medlemsstaten i fråga, i den mening som avses i den bestämmelsen. Den hänskjutande domstolen är med avseende på artikel 13 A.1 j tveksam till huruvida Thomas Eulitz ska anses vara en lärare som ger undervisning ”privat”.

17 Mot denna bakgrund ansåg Sächsisches Finanzgericht att det var oklart huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 j i direktivet är tillämpligt i det mål som den har att avgöra och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska tjänster bestående i undervisning och examinering som en civilingenjör tillhandahåller vid ett utbildningsinstitut, som är en privaträttslig förening, inom ramen för fortbildningskurser vilka avslutas med en examen, där deltagarna

åtminstone har universitetsexamen eller högskoleexamen som arkitekt eller ingenjör eller en motsvarande utbildning, anses utgöra 'skolundervisning eller universitetsutbildning' i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i direktiv 77/388 …?

2) a) Är en person som i övrigt uppfyller villkoren som lärare som ger undervisning 'privat' i den mening som avses i den bestämmelsen … undantagen från denna personkrets, när den

— erhåller ersättning för sina kurser (helt eller delvis) trots att ingen deltagare har anmält sig till den konkreta kursen, om personen redan har tillhandahållit förberedelser för kursen, eller

— upprepade gånger och fortlöpande under en avsevärd tidsperiod ges i uppdrag att tillhandahålla sådana tjänster bestående i undervisning och examen, eller

— vid sidan av sin direkta undervisningsverksamhet har en i förhållande till de övriga lärarna betydelsefull ställning vad gäller den berörda kursens innehåll och/eller organisation?

b) Undantas personen i fråga från [denna kategori] när endast ett enda av dessa villkor är uppfyllt, eller först när två av, eller alla tre, villkoren är uppfyllda?"

Prövning av tolkningsfrågorna

18 Den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna för att få klarhet i huruvida verksamhet som den som bedrivs av bolagsmannen i det bolag som är klagande i målet vid den nationella domstolen, under de i det målet aktuella omständigheterna, omfattas av begreppet ”[u]ndervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

19 Domstolen påpekar inledningsvis, i likhet med Europeiska gemenskapernas kommission, att det enligt tysk rätt inte kan anses att den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utövas av Eulitz GbR, i egenskap av ett oberoende rättssubjekt, utan av dess bolagsman, Thomas Eulitz. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen ska undersöka den verksamhet som drivs av nämnda bolagsman, vilken kan likställas med den verksamhet som drivs av bolaget självt.

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet ska tolkas så att tjänster bestående i undervisning och examinering som en civilingenjör tillhandahåller vid ett utbildningsinstitut, som är en privaträttslig förening, inom ramen för fortbildningskurser vilka avslutas med en examen, där deltagarna har åtminstone universitetsexamen eller högskoleexamen som arkitekt eller ingenjör eller en motsvarande utbildning, kan omfattas av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning” i den mening som avses i denna bestämmelse.

21 Lydelsen i den tyska språkversionen av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, nämligen ”von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” (ordagrant översatt: skolundervisning eller universitetsutbildning som tillhandahålls av privatlärare), skiljer sig från lydelserna i samtliga övriga språkversioner i vilka sjätte direktivet ursprungligen antogs. Det undantag som föreskrivs i den nämnda bestämmelsen avser nämligen,

i dessa andra språkversioner, inte direkt ”skolundervisning eller universitetsutbildning” utan ett närliggande begrepp som på franska uttryckts som ”leçons … portant sur” (undervisning som … omfattar) skolundervisning eller universitetsutbildning.

22 I detta avseende erinrar domstolen om att det följer av fast rättspraxis att behovet av en enhetlig tillämpning, och därmed en enhetlig tolkning, av en gemenskapsrättsakt utesluter att denna betraktas isolerat, i endast en språkversion. I stället ska rättsakten tolkas i förhållande både till upphovsmannens verkliga avsikt och till det av denne eftersträvade syftet, särskilt mot bakgrund av samtliga språkversioner (se, bland annat, dom av den 12 november 1969 i mål 29/69, Stauder, REG 1969, s. 419, punkt 3, svensk specialutgåva, volym 1, s. 421, samt av den 22 oktober 2009 i de förenade målen C-261/08 och C-348/08, Zurita García och Choque Cabrera, REG 2009, s. I-10143, punkt 54).

23 I förevarande fall ska den första frågan således anses avse huruvida artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet ska tolkas så att verksamhet som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra ”undervisning som … omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i den bestämmelsen.

24 Domstolen påminner därefter om att enligt sjätte direktivet är tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt mycket omfattande och inbegriper all ekonomisk verksamhet som bedrivs av tillverkare, affärsinnehavare och personer som tillhandahåller tjänster. I artikel 13 i detta direktiv undantas emellertid vissa verksamheter från mervärdesskatteplikt (se dom av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, REG 2008, s. I-7821, punkt 15).

25 Av domstolens rättspraxis följer att de begrepp som använts för att beskriva undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 25 februari 1999

i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 15, och av den 22 oktober 2009 i mål C-242/08, Swiss Re Germany Holding, REG 2009, s. I-10099, punkt 33).

26 Det framgår dessutom av domstolens fasta rättspraxis att avsikten med undantagen i artikel 13 A i sjätte direktivet inte är att alla verksamheter av allmänintresse ska undantas från mervärdesskatteplikt, utan endast de som räknas upp och mycket noggrant beskrivs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1985, s. 2655, punkt 17, av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I-13989, punkt 54, av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 16 och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 18).

27 De uttryck som använts för att beskriva undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de uttryck som används för att beskriva undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se domarna i de ovannämnda målen Horizon College, punkt 16, och Haderer, punkt 18 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I-11079, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

28 I artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet anges inte hur begreppet ”undervisning som … omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning” ska förstås vid tillämpning av denna bestämmelse.

29 Med avseende på uttrycken ”skolundervisning eller universitetsutbildning” i detta begrepp har domstolen, samtidigt som den uttryckligen avstod från att exakt definiera

dessa uttryck, i punkt 26 i domen i det ovannämnda målet Haderer påpekat att dessa inte enbart avser utbildning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar nämligen även annan verksamhet som avser undervisning som ges i skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att verksamheten inte enbart utgör en fritidsaktivitet.

30 Domstolen erinrar om, särskilt med avseende på uttrycket ”undervisning”, att den redan har slagit fast att även om en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna utgör en särskilt viktig beståndsdel av den undervisningsverksamhet som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, utgörs denna undervisningsverksamhet av en helhet, där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur en annan (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Horizon College, punkterna 18–20).

31 Samma uttryck ska förstås analogt inom ramen för artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

32 Såsom det har angetts ovan i punkt 21 avser det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet emellertid inte direkt ”skolundervisning eller universitetsutbildning” utan, såvitt avser samtliga språkversioner utom den tyska, ett närliggande begrepp som på franska uttrycks med orden ”leçons... portant sur” (undervisning som … omfattar) skolundervisning eller universitetsutbildning. Ordet ”leçons” (undervisning) ska i detta sammanhang förstås så att det huvudsakligen inbegriper förmedling av kunskaper och färdigheter till eleverna eller studenterna.

33 Av detta följer att även om de tjänster bestående i undervisning som tillhandahålls vid ett utbildningsinstitut inte nödvändigtvis, utöver alla andra beståndsdelar, utgör

”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, kan de ändå omfattas av begreppet ”undervisning som ges … av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i samma bestämmelse, i den mån de huvudsakligen inbegriper en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till eleverna eller studenterna inom ramen för en utbildning som syftar till utövande av en yrkesverksamhet.

34 I detta avseende saknar det betydelse, i likhet med vad den tyska regeringen har gjort gällande, för tolkningen av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet att lydelsen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i nämnda bestämmelse är snävare – såväl i den tyska språkversionen som i andra språkversioner – än lydelsen av undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 i, bland annat därför att det i nämnda punkt led j, till skillnad från led i, inte uttryckligen, utöver skolundervisning och universitetsutbildning, hänvisas till yrkesutbildning.

35 Såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat, bör det i mervärdesskattesyfte inte göras åtskillnad mellan undervisning som ges till elever eller studenter som följer en första skolundervisning eller universitetsutbildning, och undervisning som ges personer som redan är innehavare av ett examensbevis från en skola eller ett universitet, på grundval av vilket de fortsätter sin yrkesutbildning. Samma sak gäller med avseende på undervisning som omfattar sådan undervisning.

36 En sådan åtskillnad kan för övrigt, såsom kommissionen har gjort gällande, visa sig vara besvärlig beroende på vilket ämne undervisningen avser. Även om de uttryck som används för att beskriva undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, skulle en alltför snäv tolkning av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning” kunna leda till att mervärdesskattesystemet tillämpas olika i medlemsstaterna, eftersom undervisningssystemen i respektive medlemsstat är uppbyggda på olika sätt. Sådana olikheter strider mot de krav som uppställts i den rättspraxis som angetts ovan i punkt 25 (se domen i det ovannämnda målet Haderer, punkt 24).

37 Ur detta perspektiv påpekar domstolen, med avseende på Thomas Eulitz verksamhet utöver undervisningen i egentlig mening, såsom den som avser ”examinering” och övriga verksamheter som avses i punkt 11 ovan, att dessa verksamheter kan anses ingå i begreppet ”undervisning” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, enbart i den mån de huvudsakligen kan anses tillhandahållas inom ramen för en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till elever eller studenter. Det ankommer, om nödvändigt, på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida så är fallet med avseende på viss verksamhet som är i fråga i det mål som den har att avgöra.

38 Den första frågan ska således besvaras på följande sätt: Artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet ska tolkas så, att tjänster bestående i undervisning som en civilingenjör tillhandahåller vid ett utbildningsinstitut, som är en privaträttslig förening, inom ramen för fortbildningskurser vilka avslutas med en examen, där deltagarna åtminstone har universitetsexamen eller högskoleexamen som arkitekt eller ingenjör eller en motsvarande utbildning, kan utgöra ”undervisning som … omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i denna bestämmelse. Även annan verksamhet än undervisning i egentlig mening kan utgöra sådan undervisning, om den huvudsakligen utövas inom ramen för en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till elever eller studenter och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att om nödvändigt kontrollera huruvida all verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ”undervisning” som omfattar ”skolundervisning eller universitetsutbildning”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Prövning av den andra frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan i huvudsak för att få klarhet i huruvida, under de omständigheter som är i fråga i det mål som den har att avgöra, en person som Thomas Eulitz, som är bolagsman i det bolag som är klagande i nämnda mål, kan anses ge undervisning ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

40 Det framgår av frågans lydelse att den hänskjutande domstolen a priori anser att det i det mål som den har att avgöra kan anses att Eulitz GbR, via Thomas Eulitz, ger undervisning ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, med förbehåll enbart för den betydelse som de omständigheter som uppräknas i samma fråga eventuellt ska ges.

41 I detta avseende räcker det emellertid inte, såsom framgår av lydelsen i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, att undervisningen omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning för att undantaget från skatteplikt i den bestämmelsen ska bli tillämpligt. Det krävs nämligen även att undervisningen ”ges privat av lärare” (se domen i målet Haderer, punkt 28).

42 Domstolen erinrar i detta hänseende om att reglerna för tolkning av de undantag från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet som återges ovan i punkt 27 är tillämpliga på de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att dessa undantag ska gälla, i synnerhet dem som rör egenskaper eller identiteten hos den näringsidkare som tillhandahåller de tjänster som är undantagna från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkterna 16–20, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 23, samt domen i det ovannämnda målet Haderer, punkt 19).

43 Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Thomas Eulitz åtminstone huvudsakligen har agerat i egenskap av lärare. Denna omständighet har i vilket fall som helst inte bestritts av Finanzamt eller av andra berörda som har inkommit med yttranden enligt artikel 23 i domstolens stadga.

44 Frågan uppkommer emellertid i målet vid den nationella domstolen huruvida undervisningen gavs ”privat” av Thomas Eulitz i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

45 Kommissionen har i detta hänseende, på grundval av punkt 33 i domen i det ovannämnda målet Haderer, gjort gällande att eftersom Thomas Eulitz är egenföretagare enligt tysk civil- och skatterätt, tillhandahölls hans tjänster ”privat” i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.

46 Det framgår förvisso av beslutet om hänskjutande att den tyska skattemyndigheten ansåg att Eulitz GbR, genom Thomas Eulitz, under den period som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppfyllde de villkor som föreskrivs i artikel 4 i sjätte direktivet för att en person ska anses vara skattskyldig till mervärdesskatt, särskilt villkoret avseende ”självständigt” bedrivande av en av de ekonomiska verksamheter som avses i artikel 4.2.

47 Avsaknaden av ett anställningsförhållande liknande dem som nämns i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet, mellan EIPOS och Thomas Eulitz, bolagsman i det bolag som är klagande i målet vid den nationella domstolen, med avseende på utövandet av den verksamhet som är i fråga i det målet, är i sig inte tillräcklig för att det ska anses att denna verksamhet bedrevs ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

48 Den omständigheten att en ekonomisk verksamhet bedrivs ”självständigt” – och att de andra villkoren som föreskrivs i artikel 4 i sjätte direktivet för att en person ska anses vara skattskyldig till mervärdesskatt är uppfyllda – kan, såsom den tyska regeringen har påpekat, nämligen inte i sig föranleda slutsatsen att en lärare, som inte är bunden av ett anställningsavtal eller ett anställningsförhållande som kan jämställas med ett sådant som uppkommer till följd av ett anställningsavtal, utövar sin ekonomiska verksamhet ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i detta direktiv. Om så vore fallet, skulle begreppet undervisning som ges ”privat” av lärare inte ha någon självständig innebörd, eftersom samtliga lärare som uppfyller de villkor som enligt nämnda artikel 4 måste vara uppfyllda för att en person ska vara skattskyldig till mervärdesskatt, automatiskt skulle anses ge undervisning ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i direktivet.

49 Det är möjligt att kommissionen har grundat den argumentering som det redogjorts för ovan i punkt 45 på lydelsen av de relevanta tyska bestämmelserna och på den omständigheten att de uttryck som används i den tyska språkversionen av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet eventuellt, såsom framgår av punkt 21 ovan, kan tolkas som en hänvisning till all slags undervisning som erbjuds av en lärare som inte är anställd av en utbildningsinrättning.

50 Domstolen påpekar i detta avseende emellertid för det första att frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller ej inte är beroende av hur verksamheten betecknas i nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Kingscrest Associates och Montecello, punkt 25 och där angiven rättspraxis, och Haderer, punkt 25). Det framgår för det andra av punkt 22 ovan att det på grund av nödvändigheten av en enhetlig tolkning av gemenskapens rättsakter är uteslutet att en bestämmelse då osäkerhet råder betraktas för sig, och att det tvärtom krävs att den ska tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga officiella språkversionerna (se även domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 26 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 10 september 2009 i mål C-199/08, Eschig, REG 2009, s. I-8295, punkt 54).

51 Det framgår emellertid av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet enligt flera språkversioner, med undantag från den tyska, att den tolkning av denna bestämmelse som har föreslagits ovan i punkt 49 inte har något verkligt stöd i den bestämmelsens lydelse (se, utöver den franska versionen, bland annat den engelska versionen (”tuition given privately by teachers and covering school or university education”), den italienska (”le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all’insegnamento scolastico o universitario”), den polska (”nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką”), den portigisiska (”As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário”), den finska (”opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit”), och den svenska (”undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”)).

52 Domstolen erinrar under alla omständigheter om, utan att det är nödvändigt att pröva de tre omständigheter som räknas upp i den andra tolkningsfrågan, att det framgår av

beslutet om hänskjutande att Thomas Eulitz var verksam som lärare inom ramen för kurser som anordnades av ett fristående organ, EIPOS. Den hänskjutande domstolen har konstaterat att det var detta organ, och inte Thomas Eulitz, som ansvarade för det utbildningsinstitut inom ramen för vilket Thomas Eulitz undervisade och som tillhandahöll tjänster i form av undervisning till kursdeltagarna.

53 Såsom den tyska och den grekiska regeringen har gjort gällande är denna omständighet i sig sådan att den utesluter möjligheten att Thomas Eulitz – och således Eulitz GbR – kan anses ha gett undervisning ”privat” i den mening som avses i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet. De omständigheter som räknas upp i den andra tolkningsfrågan kan, oberoende av om de beaktas i förening eller separat, inte föranleda någon annan slutsats.

54 De anvisningar som domstolen gav i domen i det ovannämnda målet Haderer går för övrigt i denna riktning. I punkterna 33–35 i domen påpekade domstolen nämligen att det, med beaktande av samtliga omständigheter i det målet, ankom på den nationella domstolen att kontrollera huruvida Werner Haderer, i egenskap av lärare, ställde sig till en fristående enhets förfogande, från vilken han erhöll ersättning i egenskap av en person som tillhandahåller tjänster inom ramen för det undervisningssystem som administrerades av denna enhet. I ett sådant fall kunde det inte anses att en person i Werner Haderers ställning hade agerat ”privat”.

55 Den andra tolkningsfrågan ska således besvaras så att artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, under de omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ska tolkas så att en person som Thomas Eulitz, som är bolagsman i det bolag som är klagande i målet vid den nationella domstolen, som tillhandahåller tjänster i egenskap av lärare inom ramen för utbildningar som erbjuds av ett fristående organ, inte kan anses ha gett undervisning ”privat” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Rättegångskostnader

56 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 j 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, ska tolkas så, att tjänster bestående i undervisning som en civilingenjör tillhandahåller vid ett utbildningsinstitut, som är en privaträttslig förening, inom ramen för fortbildningskurser vilka avslutas med en examen, där deltagarna åtminstone har universitetsexamen eller högskoleexamen som arkitekt eller ingenjör eller en motsvarande utbildning, kan utgöra ”undervisning som … omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning” i den mening som avses i denna bestämmelse. Även annan verksamhet än undervisning i egentlig mening kan utgöra sådan undervisning, om den utövas inom ramen för en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till elever eller studenter och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att om nödvändigt kontrollera huruvida all verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ”undervisning” som omfattar ”skolundervisning eller universitetsutbildning” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

2) Artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet ska, under de omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, tolkas så, att en person som Thomas Eulitz, som är bolagsman i det bolag som är klagande i målet vid den nationella

domstolen, som tillhandahåller tjänster i egenskap av lärare inom ramen för utbildningar som erbjuds av ett fristående organ, inte kan anses ha gett undervisning ”privat” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Underskrifter