DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

20. juni 2002 *

I sag C-287/00,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved G. Wilms og K. Gross, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved W.-D. Plessing og T. Jürgensen, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning

* Processprog: tysk.

om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet den i medfør af § 4, nr. 21a, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 27. april 1993 (BGBl. 1993 I, s. 565), som ændret ved § 4, stk. 5, i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz af 12. december 1996 (BGBl. 1996 I, s. 1851) fritager statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed for merværdiafgift,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne S. von Bahr (refererende dommer), D.A.O. Edward, A. La Pergola og C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. december 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. juli 2000 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), idet den i medfør af § 4, nr. 21a, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 27. april 1993 (BGBl. 1993 I, s. 565), som ændret ved § 4, stk. 5, i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz af 12. december 1996 (BGBl. 1996 I, s. 1851, herefter »UStG«) fritager statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed for merværdiafgift (herefter »moms«).

De relevante retsregler

De fællesskabsretlige bestemmelser

2 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skal levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

3 Ifølge direktivets artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i artikel 4, stk. 2. Det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

4 I sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, præciseres det, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

5 Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, der omhandler fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, 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.«

De nationale bestemmelser

6 Ifølge UStG's § 4, nr. 21a, er »transaktioner, der foretages af statslige, højere læreanstalter som led i forskningsvirksomhed,« fritaget for moms. Det bestemmes deri endvidere, »at forskningsvirksomhed ikke omfatter virksomhed, som blot består i at anvende dokumenteret viden, overtagelse af projekter samt virksomhed, der ikke har noget med forskning at gøre«.

Den administrative procedure

7 Kommissionen fandt, at den momsfritagelse, der indrømmes i henhold til UStG's § 4, nr. 21a, er i strid med fællesskabsretten, og tilstillede den 6. november 1998 Forbundsrepublikken Tyskland en åbningsskrivelse.

8 Kommissionen gengav heri først indholdet af UStG's § 4, nr. 21a, og fastslog derefter, at en statslig, højere læreanstalt er en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, for så vidt som den, når den ikke udøver virksomhed som offentlig myndighed, foretager transaktioner mod vederlag, og at en afgiftspligtig persons forskningsvirksomhed i relation til sjette direktiv er en afgiftspligtig og ikke en

fritagen transaktion. Kommissionen henviste ligeledes til ordlyden af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og anførte, at eftersom forskningsvirksomhed ikke er fritaget for afgift, navnlig ikke i medfør af sjette direktivs artikel 13, var det Kommissionens opfattelse, at Forbundsrepublikken Tyskland havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, ved at fritage denne form for virksomhed for moms, når den udøves af statslige universiteter.

9 Åbningsskrivelsen blev ikke besvaret, selv om fristen for besvarelse på begæring af den tyske regering var blevet forlænget til medio marts 1999. Kommissionen fremsatte derfor ved skrivelse af 26. august 1999 en begrundet udtalelse, hvori den anmodede Forbundsrepublikken Tyskland om at træffe de nødvendige foranstaltninger til at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra dens meddelelse.

10 I den begrundede udtalelse anførte Kommissionen først, at i medfør af UStG's § 4, nr. 21a, er forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udøver, fritaget for moms, og henviste til sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Kommissionen gentog herefter i udtalelsens afsnit 3, at en statslig, højere læreanstalt i momsmæssig henseende er en afgiftspligtig person, for så vidt som den uden at handle som offentlig myndighed foretager transaktioner mod vederlag, og at forskningsvirksomhed, som en afgiftspligtig person udøver, i relation til sjette direktiv er en afgiftspligtig og ikke en fritagen transaktion. Ifølge Kommissionen havde Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, ved at fritage denne form for virksomhed for moms, når den udøves af statslige universiteter. Endelig påpegede Kommissionen, at den i henhold til artikel 226 EF havde underrettet den tyske regering om denne tilsidesættelse af fællesskabsretten ved åbningsskrivelsen af 6. november 1998.

11 Den tyske regering besvarede den begrundede udtalelse ved skrivelse af 4. april 2000. Da Kommissionen ikke fandt besvarelsen tilfredsstillende, har den anlagt denne sag.

Formaliteten

Parternes argumenter

12 Den tyske regering har gjort gældende, at Kommissionens søgsmål af to grunde må afvises.

13 Regeringen har for det første anført, at Kommissionen ikke har fulgt den administrative procedure, således som denne er fastsat i artikel 226 EF. I modsætning til, hvad der kræves i henhold til Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 20.3.1997, sag C-96/95, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1653, præmis 22 og 24, og af 28.10.1999, sag C-328/96, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 7479, præmis 34), indeholdt den begrundede udtalelse, som kun bestod af syv sætninger, hverken en fuldstændig materiel redegørelse eller en detaljeret og sammenhængende retlig vurdering af tvistens genstand, men var i det væsentlige blot en gentagelse af åbningsskrivelsen.

14 Den tyske regering har for det andet anført, at tvistens genstand er mere omfattende i stævningen end i den begrundede udtalelse, hvilket udgør en tilsidesættelse af det princip om kontinuitet mellem den administrative procedure og søgsmålet, der er det specifikke udtryk for princippet om retten til at blive hørt (jf. dom af 25.4.1996, sag C-274/93, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 2019, præmis 11).

15 Den tyske regering har i den forbindelse nærmere anført, at Kommissionen i stævningen ikke længere udelukkende begrunder søgsmålet med, at sjette

direktivs artikel 2 er tilsidesat, således som den gjorde det i den begrundede udtalelse, men desuden påberåber sig sjette direktivs artikel 13, punkt A. For så vidt som Kommissionens argumentation er baseret på denne bestemmelse, udgør den et væsentligt aspekt ved Kommissionens søgsmål og derfor et nyt klagepunkt. Sjette direktivs artikel 2 indeholder kun en fastlæggelse af momsgrundlaget, dvs. af de kategorier af transaktioner, der som udgangspunkt er omfattet af den pågældende afgiftsordning, men det følger ikke direkte af denne bestemmelse, at de deri beskrevne transaktioner er afgiftspligtige. Afgiftspligten følger ifølge regeringen udelukkende af de særlige betingelser for afgiftsfritagelse, der er anført i sjette direktivs artikel 13 ff.

Domstolens bemærkninger

16 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at den administrative procedure har til formål at give den berørte medlemsstat lejlighed til dels at opfylde sine fællesskabsretlige forpligtelser, dels at tage til genmæle over for Kommissionens klagepunkter (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 22, og dom af 15.1.2002, sag C-439/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 305, præmis 10).

17 En forskriftsmæssig procedure udgør en med traktaten tilsigtet væsentlig garanti, ikke blot med henblik på at beskytte den pågældende medlemsstats rettigheder, men også med henblik på at sikre, at en eventuel efterfølgende retssag har en klart afgrænset tvist som genstand (jf. dom af 13.12.2001, sag C-1/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 9989, præmis 53).

18 Heraf følger for det første, at genstanden for et søgsmål, som anlægges i henhold til artikel 226 EF, afgrænses af den administrative procedure, som er fastlagt i denne bestemmelse. Søgsmålet skal derfor støttes på de samme grunde og anbringender som den begrundede udtalelse (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 11).

19 For det andet skal den begrundede udtalelse indeholde en sammenhængende og detaljeret fremstilling af grundene til, at Kommissionen er af den opfattelse, at den pågældende medlemsstat har tilsidesat en forpligtelse, der påhviler den i henhold til traktaten (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 12).

20 For så vidt angår den foreliggende sag bemærkes for det første, at under hele sagen, der blev indledt med fremsendelsen af åbningsskrivelsen, er Forbundsrepublikken Tyskland blevet pålagt ansvar for det samme traktatbrud, nemlig for i medfør af UStG's § 4, nr. 21a, at have fritaget forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udøver, for moms. Det fremgår således klart af åbningsskrivelsen, at det er Kommissionens opfattelse, at den pågældende virksomhed udgør en afgiftspligtig transaktion i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og at den ikke er fritaget.

21 Desuden må det fastslås, at Kommissionen ikke har ændret tvistens genstand ved at ændre begrundelsen for det fastslåede traktatbrud. Kommissionen har ganske vist først i stævningen præcist fremført sine argumenter til støtte for, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ikke skal finde anvendelse i den foreliggende sag. Det står imidlertid fast, at Kommissionen allerede i åbningsskrivelsen havde anført, at efter dens opfattelse er de pågældende institutioners forskningsvirksomhed, ikke fritaget, »navnlig ikke i medfør af direktivets artikel 13«. Der er herved grund til at understrege, at der i den begrundede udtalelse udtrykkeligt henvises til åbningsskrivelsen.

22 Domstolen finder herefter, at Kommissionen i den begrundede udtalelse i tilstrækkeligt præcise vendinger har angivet den påståede overtrædelse og begrundelsen for, at Forbundsrepublikken Tyskland efter Kommissionens opfattelse har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af sjette direktiv.

23 Endvidere bemærkes, at det er ubestridt, at åbningsskrivelsen ikke blev besvaret, selv om Kommissionen havde forlænget den frist, den tyske regering havde fået til at besvare den. Såfremt regeringen havde besvaret åbningsskrivelsen, ville Kommissionen i den begrundede udtalelse have kunnet uddybe de klagepunkter, den allerede i bredere vendinger havde fremført i åbningsskrivelsen. I en situation, hvor regeringen ikke reagerer, kan det ikke foreholdes Kommissionen, at den i det væsentlige har gentaget indholdet af åbningsskrivelsen i nærmest identiske vendinger i den begrundede udtalelse.

24 I øvrigt bemærkes, at når Kommissionen for første gang i stævningen påberåbte sig netop sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), var det kun som svar på et anbringende, som den tyske regering også for første gang havde fremført som svar på den begrundede udtalelse. Herved har Kommissionen hverken ændret afgrænsningen af eller grundlaget for den påståede overtrædelse (jf. i denne retning dom af 15.12.1982, sag 211/81, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 4547, præmis 16).

25 Domstolen finder herefter, at den påståede tilsidesættelse er afgrænset tilstrækkeligt præcist i den begrundede udtalelse, og at den argumentation, Kommissionen har fremført i stævningen for, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, ikke har medført en ændring af genstanden for det påståede traktatbrud.

26 Heraf følger, at søgsmålet skal fremmes til realitetsbehandling.

Realiteten

Parternes argumenter

27 Kommissionen har gjort gældende, at den virksomhed, der omtvistes i hovedsagen, er baseret på en privatretlig kontrakt vedrørende et forskningsprojekt mellem den berørte statslige, højere læreanstalt og en ordregiver. Kontrakten indeholder bl.a. bestemmelser om arten og omfanget af ydelserne samt om vederlaget for de pågældende ydelser. Når statslige, højere læreanstalter udøver denne form for virksomhed, anvender de således de samme regler som en privat virksomhed. Den i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, fastsatte undtagelse vedrørende virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, finder følgelig ikke anvendelse, og de pågældende organer må derfor for så vidt angår forskningskontrakter i princippet betragtes som afgiftspligtige personer i direktivets forstand.

28 Kommissionen har endvidere anført, at eftersom de statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed udføres mod vederlag på grundlag af kontrakter og på bestilling, er der tale om tjenesteydelser, der er momspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 2. Denne bestemmelse fastlægger, hvad der er afgiftspligtigt, idet den præciserer de transaktioner, der i princippet er momspligtige. Eftersom de offentligretlige organers transaktioner ikke henhører under udøvelsen af offentlig myndighed, følger medlemsstaternes forpligtelse til at pålægge sådanne transaktioner moms direkte af sjette direktivs artikel 2.

29 Kommissionen har tilføjet, at en fritagelse med hensyn til statslige, højere læreanstalters forskningskontrakter ikke kan indrømmes i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A.

30 Kommissionen har endvidere påpeget, at i henhold til Domstolens faste praksis fremgår det af sjette direktivs opbygning, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i artikel 13, punkt A, skal fortolkes snævert. Bestemmelsen momsfritager ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men kun dem, der er opregnet og beskrevet på meget detaljeret måde i bestemmelsen (jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 17 og 18, og af 14.9.2000, sag C-384/98, D., Sml. I, s. 6795, præmis 19 og 20).

31 Kommissionen har endvidere anført, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ikke omhandler den forskningsvirksomhed, der udøves af statslige, højere læreanstalter, og som er momsfritaget i medfør af UStG's § 4, nr. 21a. Endvidere fremgår det af de i den foregående præmis nævnte afgørelser, at definitionen af begrebet »tjenesteydelser [...] med nær tilknytning [til universitetsundervisning]«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), omfatter levering af tjenesteydelser eller goder, der direkte er nødvendige for undervisningen, som f.eks. tilrådighedsstillelse af undervisningsmateriale. Den omstændighed, at forskningsvirksomhed, der udføres for private personer, kan være relevant for undervisningen, er imidlertid ikke tilstrækkelig til, at det kan anses for godtgjort, at der juridisk er en så nær sammenhæng mellem undervisningen og den pågældende virksomhed som den, der kræves i henhold til bestemmelsen.

32 For så vidt angår den tyske regerings argument om, at den pågældende fritagelse giver mulighed for en afgiftsmæssig forenkling og for at undgå administrative omkostninger, har Kommissionen anført, at med hensyn til det indledende afsnit af sjette direktivs artikel 13, punkt B, hvis ordlyd er den samme som det indledende afsnit af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, har Domstolen fastslået, at de betingelser for fritagelserne, som medlemsstaterne fastsætter, ikke

kan angå fastlæggelsen af indholdet af de hjemlede fritagelser (jf. dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, præmis 19).

33 Den tyske regering har for det første anført, at der bør ske frifindelse, fordi sjette direktivs artikel 2 hverken udgør en forpligtelse eller et forbud. Da det i bestemmelsen præciseres, at de anførte transaktioner »pålægges« moms, indeholder den kun en fastlæggelse af afgiftsgrundlaget, dvs. af, hvad der kan pålægges afgift (»Steuerbarkeit«), og ikke af, hvad der er afgiftspligtigt (»Steuerpflichtigkeit«) (jf. dom af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, præmis 14, 21 og 23). Efter regeringens opfattelse er det ikke muligt at tilsidesætte en bestemmelse, som kun indeholder en definition. Afgiftspligt for de i den nævnte bestemmelse omhandlede transaktioner er kun mulig, såfremt bestemmelsen sammenholdes med sjette direktivs artikel 13, punkt A, som opregner de betingelser for fritagelser, der er fastsat for visse former for virksomhed. Det klagepunkt, Kommissionen har fremført i stævningen, er derfor ikke holdbart.

34 Den tyske regering har for det andet anført, at der bør ske frifindelse, fordi afgiftsfritagelsen for statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

35 Regeringen har i den forbindelse nærmere anført, at forskning er en tjenesteydelse, der har nær tilknytning til undervisningen på de statslige, højere læreanstalter. Forskningsvirksomheden og undervisningen på de pågældende institutioner kan ikke adskilles. De har netop brug for forskningen for at kunne gennemføre undervisningen, fordi forskningen giver dem mulighed for at udvikle og formidle ny viden. I modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, er samarbejdet mellem de statslige, højere læreanstalter og erhvervslivet som led i forskningsvirksomhed, som finansieres af midler udefra, ikke alene nyttigt for de højere uddannelser, men absolut nødvendigt på samme måde som undervisningsmateriale.

36 Den tyske regering har tilføjet, at på de højere læreanstalter er uddannelse ikke en videnskabelig beskæftigelse uden noget sigte, men den tjener i første række til erhvervelse af kvalifikationer med henblik på beskæftigelse i samfundet, hvilket også er i overensstemmelse med formålet med disse studier, således som dette er defineret i § 7 i Hochschulrahmengesetz (rammeloven om de højere læreanstalter) af 9. april 1987 (BGBl. 1987 I, s. 1170) i dennes affattelse af 19. januar 1999 (BGBl. 1999 I, s. 18). Som led i deres daglige arbejde kan lærerne på de højere læreanstalter kun sikre den nødvendige forbindelse mellem de højere uddannelser og erhvervslivet ved selv at holde forbindelse til erhvervslivet. Der kan derfor ikke gives afkald på forskningsprojekter, der gennemføres på kontrakt og i samarbejde med erhvervslivet.

37 For så vidt angår det formål at forenkle afgiftsbetalingen har den tyske regering anført, at dette ikke udgør en begrundelse for fritagelserne, men er relevant i forbindelse med spørgsmålet, om der skal ske fritagelse. Såfremt en momsfritagelsesgrund kan bringes i anvendelse — i den foreliggende sag sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) — er det tilladt at tage foranstaltninger med henblik på en afgiftsmæssig forenkling i betragtning. Udtrykket »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil« må derfor ligeledes fortolkes med en afgiftsmæssig forenkling for øje. Den tyske regering har i den forbindelse henvist til den nære forbindelse, der er mellem forskning og undervisning, og til den ineffektivitet og det bureaukrati, det ville medføre, såfremt der skulle sondres mellem de områder inden for de statslige, højere læreanstalter, der er momspligtige, og dem, der er fritaget for moms.

Domstolens bemærkninger

38 Indledningsvis bemærkes, at den tyske regerings argument om, at sjette direktivs artikel 2 ikke indeholder en fastlæggelse af, hvad der er momspligtigt, ikke kan

tiltrædes. Som Domstolen har udtalt i dom af 21. februar 1989 (sag 203/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 371, præmis 2), fastlægger bestemmelsen, hvilke transaktioner der skal pålægges moms, nemlig »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« samt »indførsel af goder«.

39 Sjette direktiv fastsætter momsfritagelse for visse kategorier af de nævnte transaktioner, navnlig i direktivets afsnit X, som også omfatter artikel 13. Når en fritagelse ikke er fastsat i sjette direktiv, er den en fravigelse af den almindelige regel i direktivets artikel 2. En sådan fravigelse kan kun være i overensstemmelse med fællesskabsretten, såfremt direktivets bestemmelser giver adgang hertil (jf. i denne retning dommen af 21.2.1989 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 10).

40 Når nationale bestemmelser, hvorefter transaktioner er fritaget for moms, hverken er omfattet af en fritagelse i sjette direktiv eller tilladt i henhold til en fravigelse, der er fastsat i direktivet, udgør de en tilsidesættelse af direktivets artikel 2.

41 Dernæst har den tyske regering ikke bestridt, at når statslige, højere læreanstalter udøver den forskningsvirksomhed, der omtvistes i den foreliggende sag, må de i princippet betragtes som afgiftspligtige personer, som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, ligesom regeringen heller ikke har hævdet, at denne bestemmelses stk. 5 finder anvendelse på en sådan form for virksomhed.

42 Heraf følger, at tvisten udelukkende drejer sig om, hvorvidt forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udfører mod vederlag, udgør

tjenesteydelser, der har »nær tilknytning« til universitetsundervisningen, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og derfor som sådan skal fritages for moms i medfør af denne bestemmelse.

43 Hertil bemærkes, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, samt Institute of the Motor Industry-dommen, præmis 17, og D.-dommen, præmis 15).

44 Ifølge fast retspraksis er de nævnte fritagelser selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23).

45 Det bemærkes endvidere, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Denne bestemmelse udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (jf. bl.a. Institute of the Motor Industry-dommen, præmis 18).

46 Det må ligeledes fastslås, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ikke indeholder nogen definition af begrebet tjenesteydelser »med nær tilknytning« til universitetsundervisning.

47 Dette begreb skal imidlertid ikke fortolkes særligt strengt, da fritagelsen af tjenesteydelser med nær tilknytning til universitetsundervisning skal sikre, at det ikke bliver umuligt at få adgang til universitetsundervisning på grund af fordyrelsen af undervisningen ved, at selve undervisningen eller tjenesteydelser og goder med nær tilknytning hertil pålægges moms [jf. analogt med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23]. Såfremt forskningsprojekter, som statslige, højere læreanstalter udfører mod vederlag, pålægges moms, medfører det ikke forøgede omkostninger ved universitetsundervisningen.

48 Endvidere bemærkes, at i modsætning til, hvad den tyske regering har anført, er forholdet det, at selv om udførelse af sådanne projekter kan anses for særdeles nyttige for universitetsundervisningen, er det ikke uomgængeligt nødvendigt for at nå det mål, der tilsigtes med universitetsundervisning, nemlig bl.a. uddannelse af studerende med henblik på, at de kan udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse. Det kan således fastslås, at en række uddannelsesinstitutioner på universitetsniveau når dette mål uden at udføre forskningsprojekter mod vederlag, og at tilknytningen mellem universitetsundervisningen og erhvervslivet også kan sikres på anden måde.

49 Statslige, højere læreanstalters udførelse af forskningsprojekter mod vederlag kan derfor ikke betragtes som en form for virksomhed, der har nær tilknytning til universitetsundervisning, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

50 For så vidt angår den tyske regerings argument, hvorefter det er et formål, at momsbetalingen forenkles, bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at uanset at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, skal fastsætte betingelserne for fritagelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, må disse

betingelser ikke angå fastlæggelsen af indholdet af de fastsatte fritagelser (jf. bl.a. dom af 7.5.1998, sag C-124/96, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2501, præmis 11 og 12, og dommen af 11.1.2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 26).

51 I en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvor de omtvistede nationale bestemmelser ikke opfylder de betingelser for fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), er den omstændighed, at bestemmelserne måtte udgøre en foranstaltning med henblik på afgiftsmæssig forenkling, irrelevant.

52 Sammenfattende må det herefter fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, idet den i medfør af UStG's § 4, nr. 21a, fritager forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udfører mod vederlag, for moms.

Sagens omkostninger

53 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) **Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, idet den i medfør af § 4, nr. 21a, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 27. april 1993, som ændret ved § 4, stk. 5, i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz af 12. december 1996, fritager forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udfører mod vederlag, for merværdiafgift.**

2) **Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.**

Jann von Bahr Edward

La Pergola Timmermans

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. juni 2002.

R. Grass P. Jann

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling