DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 20 juni 2002 *

I mål C-287/00,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av G. Wilms och K. Gross, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av W.-D. Plessing och T. Jürgensen, båda i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas

* Rättegångsspråk: tyska.

lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) genom att från mervärdesskatteplikt undanta forskningsverksamhet som bedrivs vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi enligt artikel 4.21a i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 27 april 1993 (BGBl. 1993, del I, s. 565), i dess lydelse enligt artikel 4.5 i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz (lag om ändring av lagen om omsättningsskatt) av den 12 december 1996 (BGBl. 1996, del I, s. 1851),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna S. von Bahr (referent), D.A.O. Edward, A. La Pergola och C.W.A. Timmermans,

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

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 13 december 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 20 juli 2000, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 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) genom att från mervärdesskatteplikt undanta forskningsverksamhet som bedrivs vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi enligt artikel 4.21a i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 27 april 1993 (BGBI. 1993, del I, s. 565), i dess lydelse enligt artikel 4.5 i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz (lag om ändring av lagen om omsättningsskatt) av den 12 december 1996 (BGBI. 1996, del I, s. 1851, nedan kallad UStG).

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

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

3 Enligt artikel 4.1 i nämnda direktiv skall med skattskyldig person avses varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i denna bestämmelse. I artikel 4.2 anges att begreppet "ekonomisk verksamhet" omfattar alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, och särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

4 I artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet anges att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

5 I artikel 13A.1 i nämnda direktiv, i vilken det anges undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, föreskrivs följande:

"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 tillhandahål-

lande 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."

Den nationella lagstiftningen

6 Enligt artikel 4.21a i UStG skall transaktioner som utförs vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi undantas från mervärdesskatteplikt vad beträffar forskningsverksamhet. Verksamhet som endast innebär tillämpning av etablerad kunskap, användning av äldre forskningsprojekt och verksamhet som inte har något samband med forskningen skall inte anses ingå i forskningsverksamheten.

Det administrativa förfarandet

7 Kommissionen ansåg att undantaget från mervärdesskatt enligt artikel 4.21a i UStG stred mot gemenskapsrätten och sände därför den 6 november 1998 en formell underrättelse till Förbundsrepubliken Tyskland.

8 I denna skrivelse erinrade kommissionen om innehållet i artikel 4.21a i UStG och konstaterade att en inrättning för högre utbildning i offentlig regi är skyldig att betala mervärdesskatt, i den mån den bedriver verksamhet mot vederlag utan att handla i egenskap av offentlig myndighet, och att den forskningsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig person enligt sjätte direktivet är en skattepliktig

transaktion som inte är undantagen från mervärdesskatt. Den erinrade även om ordalydelsen i artikel 2.1 i sjätte direktivet och gjorde gällande att Förbundsrepubliken Tyskland, genom att från mervärdesskatt undanta den verksamhet som bedrivs vid de statliga universiteten, hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet, eftersom forskningsverksamheten inte är undantagen från mervärdesskatt särskilt inte enligt artikel 13 i sjätte direktivet.

9 I avsaknad av svar på den formella underrättelsen riktade kommissionen, trots att den tyska regeringen begärt och fått en förlängning av fristen till mitten av mars 1999, den 26 augusti 1999 ett motiverat yttrande till Förbundsrepubliken Tyskland och uppmanade denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de nödvändiga åtgärderna.

10 I det motiverade yttrandet anförde kommissionen att forskningsverksamhet vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi enligt artikel 4.21a i UStG är undantagen från mervärdesskatt, och citerade artikel 2.1 i sjätte direktivet samt vidhöll i punkt 3 i nämnda yttrande att en inrättning för högre utbildning i offentlig regi är skyldig att betala mervärdesskatt i den mån den bedriver verksamhet mot vederlag utan att handla i egenskap av offentlig myndighet, och att den forskningsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig person är skattepliktig enligt sjätte direktivet och inte undantagen från mervärdesskatt. Enligt kommissionen hade Förbundsrepubliken Tyskland, genom att från mervärdesskatt undanta den verksamhet som bedrivs av statliga universitet, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet. Kommissionen erinrade slutligen om att den i enlighet med artikel 226 EG hade upplyst den tyska regeringen om detta åsidosättande av gemenskapsrätten genom den formella underrättelsen av den 6 november 1998.

11 Den tyska regeringen besvarade det motiverade yttrandet genom en skrivelse av den 4 april 2000, men eftersom kommissionen inte ansåg att detta svar var tillfredsställande har den väckt förevarande talan.

Upptagande till sakprövning

Parternas argument

12 Den tyska regeringen har gjort gällande att kommissionens talan inte kan upptas till sakprövning av två skäl.

13 För det första har kommissionen, enligt den tyska regeringen, inte iakttagit det administrativa förfarande som föreskrivs i artikel 226 EG. Till skillnad från vad som krävs enligt domstolens rättspraxis (se särskilt dom av den 20 mars 1997 i mål C-96/95, kommissionen mot Tyskland, REG 1997, s. I-1653, punkterna 22 och 24, och av den 28 oktober 1999 i mål C-328/96, kommissionen mot Österrike, REG 1999, s. I-7479, punkt 34) innehåller nämligen det motiverade yttrandet, som endast består av sju meningar, varken en fullständig sakframställning eller en detaljerad och sammanhängande rättslig bedömning av föremålet för tvisten, utan består huvudsakligen av en upprepning av innehållet i den formella underrättelsen.

14 För det andra har den tyska regeringen gjort gällande att föremålet för tvisten är mer vidsträckt i ansökan än vad som följer av det motiverade yttrandet, vilket utgör ett åsidosättande av principen om kontinuitet mellan det administrativa förfarandet och talan, som särskilt ger uttryck för principen om rätten att yttra sig (se dom av den 25 april 1996 i mål C-274/93, kommissionen mot Luxemburg, REG 1996, s. I-2019, punkt 11).

15 I detta avseende har den tyska regeringen gjort gällande att kommissionen i sin ansökan inte längre som i det motiverade yttrandet har motiverat sin talan endast

med att artikel 2 i sjätte direktivet har åsidosatts, utan att kommissionen dessutom har åberopat artikel 13A i sjätte direktivet. Kommissionens argument utgör, i den mån de grundar sig på nämnda bestämmelse, en väsentlig del av talan och utgör således en ny anmärkning. I artikel 2 i sjätte direktivet definieras nämligen endast beräkningsgrunden för mervärdesskatt, det vill säga kategorierna av den omsättning som i princip skall ingå i systemet för nämnda skatt, men det följer inte direkt av denna bestämmelse att den omsättning som beskrivs däri är skattepliktig. Sådan skattskyldighet följer endast av de särskilda kriterierna för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 och följande artiklar i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

16 Det skall erinras om att enligt fast rättspraxis är det administrativa förfarandets syfte att ge den berörda medlemsstaten möjlighet att dels fullgöra sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, dels göra invändningar mot klagomål framställda av kommissionen (se särskilt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 22, och av den 15 januari 2002 i mål C-439/99, kommissionen mot Italien, REG 2002, s. I-305, punkt 10).

17 Ett korrekt genomförande av detta förfarande är nödvändigt enligt fördraget, inte bara som en garanti för skyddet av den berörda medlemsstatens rättigheter, utan också för att säkerställa att ett eventuellt domstolsförfarande får ett klart avgränsat tvisteföremål (dom av den 13 december 2001 i mål C-1/00, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-9989, punkt 53).

18 Av detta följer, för det första, att föremålet för en talan som har väckts med stöd av artikel 226 EG avgränsas genom det administrativa förfarande som avses i denna bestämmelse. Talan måste alltså grundas på samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet (se särskilt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 11).

19 Det motiverade yttrandet skall, för det andra, innehålla en konsekvent och detaljerad redogörelse för skälen till att kommissionen anser att den berörda medlemsstaten har underlåtit att uppfylla en av sina skyldigheter enligt fördraget (se särskilt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 12).

20 Domstolen konstaterar i detta mål att det fördragsbrott som Förbundsrepubliken Tyskland har anklagats för, nämligen att forskningsverksamhet vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi har undantagits från mervärdesskatt enligt artikel 4.21a i UStG, har förblivit oförändrat under hela förfarandet, vilket inleddes med den formella underrättelsen. I detta avseende anges det tydligt i nämnda skrivelse att kommissionen anser att denna verksamhet utgör skattepliktiga transaktioner enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet och att de inte är undantagna från mervärdesskatt.

21 Det skall vidare påpekas att kommissionen inte har ändrat föremålet för talan genom att ändra grunderna för det konstaterade fördragsbrottet. Det var förvisso först i sin ansökan som kommissionen uttryckligen framlade sina argument för att visa att artikel 13A.1 i i sjätte direktivet inte är tillämplig i förevarande mål. Kommissionen hade emellertid redan i sin formella underrättelse angett att forskningsverksamheten vid nämnda inrättningar inte är undantagen från mervärdesskatt "särskilt enligt artikel 13 i direktivet". Domstolen erinrar i detta avseende att det motiverade yttrandet uttryckligen hänvisar till den formella underrättelsen.

22 Domstolen finner således att kommissionen i det motiverade yttrandet i tillräckligt detaljerade ordalag har beskrivit det påstådda åsidosättandet och angett skälen till att den anser att Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt sina skyldigheter enligt sjätte direktivet.

23 Det är vidare utrett att den formella underrättelsen inte besvarades trots att kommissionen förlängde svarsfristen för den tyska regeringen. Om den tyska regeringen hade besvarat nämnda skrivelse, skulle det ha varit möjligt för kommissionen att i det motiverade yttrandet närmare ange vilka anmärkningar som den redan hade gjort gällande i mer allmänna ordalag i den formella underrättelsen. I en sådan situation som den som uppkom till följd av att den tyska regeringen inte besvarade den formella underrättelsen, kan kommissionen inte på goda grunder anklagas för att i det motiverade yttrandet huvudsakligen i nästan identiska ordalag ha återgett innehållet i den formella underrättelsen.

24 Även om kommissionen åberopade artikel 13A.1 i i sjätte direktivet för första gången i ansökan, besvarade den därigenom endast ett försvarsargument som den tyska regeringen hade åberopat för första gången som svar på det motiverade yttrandet, och kommissionen har därmed varken ändrat beskrivningen av eller grunden för det påstådda fördragsbrottet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 1982 i mål 211/81, kommissionen mot Danmark, REG 1982, s. 4547, punkt 16).

25 Domstolen anser således att det påstådda fördragsbrottet har beskrivits tillräckligt detaljerat i det motiverade yttrandet och att de argument som kommissionen har åberopat i sin ansökan, enligt vilka artikel 13A.1 i i sjätte direktivet inte är tillämplig i förevarande mål, inte har medfört att föremålet för det påstådda fördragsbrottet har ändrats.

26 Av detta följer att talan kan upptas till sakprövning.

Prövning i sak

Parternas argument

27 Kommissionen har gjort gällande att verksamheten i fråga är grundad på ett privaträttsligt avtal om ett forskningsprojekt mellan inrättningen för högre utbildning i fråga och en uppdragsgivare, vilket särskilt reglerar typen och omfattningen av tjänsterna samt motprestationerna för dem. När inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi bedriver sådan verksamhet tillämpar de således samma bestämmelser som ett privat företag. Undantaget i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet om verksamhet eller transaktioner som utförs av offentligrättsliga organ i deras egenskap av offentliga myndigheter är således inte tillämpligt, vilket innebär att nämnda inrättningar i princip skall anses skattskyldiga i den mening som avses enligt detta direktiv vad beträffar forskningsavtalen.

28 Eftersom denna forskningsverksamhet vid inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi har utförts mot vederlag på grundval av uppdragsavtal, skall mervärdesskatt betalas för dessa tjänster enligt artikel 2 i sjätte direktivet. I denna bestämmelse fastställs beskattningsunderlaget genom att de verksamheter för vilka mervärdesskatt i princip skall betalas anges. Eftersom de offentligrättsliga organens transaktioner inte omfattas av de offentliga myndigheternas uppgifter följer medlemsstaternas skyldighet att belägga sådana transaktioner med mervärdesskatt således direkt av artikel 2 i sjätte direktivet.

29 Undantag för forskningsavtal som har ingåtts av inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi kan för övrigt inte beviljas enligt artikel 13A i sjätte direktivet.

30 Enligt domstolens fasta rättspraxis följer det av sjätte direktivet att de uttryck som använts för att beskriva undantagen i artikel 13A skall tolkas strikt. Enligt denna bestämmelse undantas inte all verksamhet av allmänt intresse från mervärdesskatteplikt, utan endast de verksamheter som är uppräknade och beskrivna på ett mycket detaljerat sätt i bestämmelsen (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkterna 17 och 18, samt av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D., REG 2000, s. I-6795, punkterna 19 och 20).

31 I artikel 13A.1 i i sjätte direktivet görs emellertid inte någon hänvisning till den forskningsverksamhet vid inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 4.21a i UStG. Dessutom följer det av den rättspraxis som angetts i föregående punkt att definitionen av "tjänster... som är nära besläktade [med universitetsutbildning]", i den mening som avses i artikel 13A.1 i i sjätte direktivet, omfattar tillhandahållande av tjänster eller leveranser av varor som är direkt nödvändiga för undervisningen, som exempelvis tillhandahållande av undervisningsmaterial. Den omständigheten att forskningsverksamheten till förmån för privatpersoner kan vara användbar i undervisningen är emellertid inte tillräcklig för att fastställa att det mellan undervisningen och verksamheten i fråga föreligger ett så nära rättsförhållande som krävs enligt denna bestämmelse.

32 Vad beträffar den tyska regeringens argument, enligt vilket undantaget i fråga gör det möjligt att förenkla beskattningen och undvika administrativa kostnader, erinrar kommissionen vidare om att domstolen avseende den inledande formuleringen i artikel 13B i sjätte direktivet, som har samma ordalydelse som den inledande formuleringen i artikel 13A.1 i detta direktiv, har funnit att de villkor för undantag från skatteplikt som fastställts av medlemsstaterna inte kan

innebära en definition av innehållet i de föreskrivna undantagen (se dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, REG 1996, s. I-1721, punkt 19).

33 Den tyska regeringen har gjort gällande att talan skall lämnas utan bifall för det första eftersom artikel 2 i sjätte direktivet varken utgör en skyldighet eller ett förbud. Denna bestämmelse, i vilken det anges att mervärdesskatt "skall betalas för" de angivna transaktionerna, innehåller endast en definition av beräkningsgrunden, det vill säga det som skall beskattas (Steuerbarkeit) och inte skattskyldighet (Steuerpflichtigkeit) (se dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop Siberië, REG 1999, s. I-3971, punkterna 14, 21 och 23). Det är således inte möjligt att åsidosätta en bestämmelse som endast består i en enkel definition. Skattskyldigheten för de i nämnda bestämmelse angivna verksamheterna framgår endast då denna jämförs med artikel 13.A i sjätte direktivet, i vilken villkoren för de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för viss verksamhet uppräknas. Den invändning som kommissionen gjort i sin ansökan kan således inte vinna framgång.

34 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att talan inte kan vinna bifall eftersom undantaget från mervärdesskatt för forskningsverksamhet vid inrättningar för högre utbildning är motiverat enligt artikel 13.A.1 i i sjätte direktivet.

35 Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att forskningen utgör en tjänst som är nära besläktad med utbildningen vid inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi. Det är inte möjligt att skilja forskningsverksamheten från utbildningen vid dessa inrättningar. Dessa inrättningar är avsedda att bedriva just sådan verksamhet, eftersom denna gör det möjligt för dem att utveckla och sprida ny kunskap. Till skillnad från vad kommissionen anser är samarbetet mellan inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi och näringslivet, inom ramen för den forskningsverksamhet som finansieras av medel från utomstående, inte endast användbart för den högre utbildningen, utan absolut nödvändigt på samma sätt som undervisningsmaterialet.

36 I dessa inrättningar för högre utbildning är utbildningen nämligen inte en vetenskaplig verksamhet utan något som helst syfte, utan den gör det framför allt möjligt att få kvalifikationer för att kunna utöva yrkesverksamhet inom näringslivet, vilket även motsvarar syftet med studierna som det fastställs i artikel 7 i Hochschulrahmengesetz (ramlag om inrättningar för högre utbildning) av den 9 april 1987 (BGBl. 1987, del I, s. 1170), i dess lydelse av den 19 januari 1999 (BGBl. 1999, del I, s. 18). Lärarna vid inrättningarna för högre utbildning kan inom ramen för sitt dagliga arbete säkerställa det samband som krävs mellan den högre undervisningen och yrkeslivet endast genom att själva upprätthålla ett sådant samband med yrkeslivet. Av denna anledning är det inte möjligt att upphöra med de forskningsprojekt som genomförs enligt avtal och i samarbete med näringslivet.

37 Vad beträffar syftet att förenkla skatteinbetalningen har den tyska regeringen hävdat att det inte rättfärdigar undantagen, utan utgör en ytterligare aspekt som har uppkommit inom ramen för ett villkor för undantag. Om ett sådant villkor är tillämpligt, i förevarande fall villkoret i artikel 13A.1 i i sjätte direktivet, är det tillåtet att beakta åtgärderna för att förenkla beskattningen. Uttrycket "tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed" skall således tolkas även med utgångspunkt i en förenkling av beskattningen. I detta avseende har den tyska regeringen gjort gällande att det föreligger ett nära samband mellan forskningen och utbildningen och att en åtskillnad vid inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi mellan de områden inom vilka mervärdesskatt skall betalas och de områden som är undantagna från mervärdesskatteplikt skulle medföra ineffektivitet och administrativa svårigheter.

Domstolens bedömning

38 Domstolen avfärdar för det första den tyska regeringens argument, enligt vilket artikel 2 i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av skyldigheten att

betala mervärdesskatt. Som domstolen har erinrat om i dom av den 21 februari 1989 i mål 203/87, kommissionen mot Italien (REG 1989, s. 371), punkt 2, fastställs nämligen i denna bestämmelse de transaktioner för vilka mervärdesskatt skall betalas, nämligen "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" samt "införsel av varor".

39 I sjätte direktivet föreskrivs undantag från mervärdesskatteplikt för vissa kategorier av dessa transaktioner, särskilt i avdelning x i direktivet, i vilken artikel 13 återfinns. I den mån ett undantag inte föreskrivs i sjätte direktivet, innebär ett sådant undantag ett avsteg från den allmänna bestämmelsen i artikel 2 i direktivet. Ett sådant avsteg kan endast vara förenligt med gemenskapsrätten om det är tillåtet enligt bestämmelserna i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 1989 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 10).

40 En nationell lagstiftning som från mervärdesskatteplikt undantar transaktioner som varken är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt sjätte direktivet eller tillåtna enligt något avsteg i direktivet utgör således ett åsidosättande av artikel 2 i detta direktiv.

41 För det andra konstaterar domstolen att den tyska regeringen inte har bestritt att inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi, när de utövar den forskningsverksamhet som är i fråga i förevarande mål, i princip skall anses som skattskyldiga i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Den har inte heller gjort gällande att punkt 5 i denna bestämmelse är tillämplig på sådan verksamhet.

42 Av detta följer att tvisten uteslutande avser frågan huruvida den forskningsverksamhet som bedrivs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig

regi utgör tillhandahållande av tjänster som är "nära besläktade" med universitetsutbildning, i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, och huruvida verksamheten i denna egenskap skall undantas från mervärdesskatteplikt med tillämpning av denna bestämmelse.

43 I detta avseende erinrar domstolen om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se särskilt dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 13, samt domarna i de ovannämnda målen Institute of the Motor Industry, punkt 17, och D., punkt 15).

44 Av fast rättspraxis följer att nämnda undantag är självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se särskilt 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).

45 Det skall dessutom erinras om att artikel 13A i sjätte direktivet syftar till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt. Alla verksamheter av allmänintresse undantas emellertid inte från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt (se särskilt domen i det ovannämnda målet Institute of the Motor Industry, punkt 18).

46 Domstolen konstaterar även att artikel 13A.1 i i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är "nära besläktade" med universitetsutbildningen.

47 Det är emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt strikt, eftersom undantaget för tillhandahållande av tjänster som är besläktade med universitetsutbildningen är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras av den ökade kostnad för denna utbildning som skulle uppstå om själva utbildningen, eller därmed närbesläktade tjänster eller varor, var mervärdesskattepliktig (se analogt avseende artikel 13A.1 b i sjätte direktivet dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 23). Att belägga forskningsprojekt som utförs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi med mervärdesskatt, skulle emellertid inte innebära att kostnaden för universitetsutbildningen ökade.

48 Till skillnad från vad den tyska regeringen har gjort gällande är sådana projekt, även om de kan anses mycket användbara i universitetsutbildningen, inte absolut nödvändiga för att nå syftet med denna utbildning, nämligen att utbilda studenter i syfte att de skall kunna utöva en yrkesverksamhet. Det skall med nödvändighet konstateras att många inrättningar för högre universitetsutbildning uppnår detta mål utan att genomföra forskningsprojekt mot vederlag och att det finns andra sätt att säkerställa ett samband mellan universitetsutbildningen och yrkeslivet.

49 Genomförandet av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi kan således inte anses som en verksamhet som är nära besläktad med universitetsutbildningen, i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

50 Domstolen erinrar, avseende den tyska regeringens argument om syftet med en förenkling av betalningen av mervärdesskatt, om att det av fast rättspraxis framgår att även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen och i syfte att förhindra skatteflykt,

skatteundandragande och eventuellt missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (se särskilt dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-2501, punkterna 11 och 12, och domen av den 11 januari 2001 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 26).

51 I en situation som den i förevarande mål, då de nationella bestämmelserna i fråga inte uppfyller kriterierna för undantaget i artikel 13A.1 i i sjätte direktivet, saknar den omständigheten att bestämmelserna utgör åtgärder för att förenkla beskattningen betydelse.

52 Det finns således anledning att fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte direktivet genom att från mervärdesskatteplikt undanta forskningsverksamhet som bedrivs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi enligt artikel 4.21a i UStG.

Rättegångskostnader

53 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet, skall denna stat ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 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, genom att från mervärdesskatteplikt undanta forskningsverksamhet som bedrivs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi enligt artikel 4.21a i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 27 april 1993, i dess lydelse enligt artikel 4.5 i Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz (lag om ändring av lagen om omsättningsskatt) av den 12 december 1996.

2) Förbundsrepubliken Tyskland skall ersätta rättegångskostnaderna.

Jann von Bahr Edward

La Pergola Timmermans

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 20 juni 2002.

R. Grass P. Jann

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen