DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 juni 2007 *

I mål C-445/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 20 oktober 2005, som inkom till domstolen den 14 december 2005, i målet

Werner Haderer

mot

Finanzamt Wilmersdorf,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

* Rättegångsspråk: tyska.

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

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 december 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Wilmersdorf, genom D. Bak, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom S. Spyropoulos och S. Trekli, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 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 i ett mål mellan Werner Haderer, som är sökande i målet vid den nationella domstolen, och Finanzamt Wilmersdorf (skattemyndigheten) (nedan kallad Finanzamt) angående Finanzamts beslut att inte bevilja Werner Haderer undantag från skattskyldighet för den mervärdesskatt som fastställts för de undervisningstjänster som denne tillhandahållit år 1990 i egenskap av oberoende uppdragstagare (freier Mitarbeiter) för delstaten Berlin.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätt

3 Enligt artikel 13 i sjätte direktivet gäller följande :

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. 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.

..."

Den nationella lagstiftningen

4 Enligt beslutet om hänskjutande föreligger följande rättspraxis från Bundesfinanzhof:

— Undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 4 § 21 punkten b i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), gäller endast för privatskolor och andra inrättningar för allmän skolundervisning och yrkesutbildning. Undantaget omfattar inte oberoende uppdragstagare som håller kurser i dessa skolor eller liknade utbildningsinrättningar.

— Enligt 4 § 22 punkten a UStG är endast de institutioner undantagna från mervärdesskatteplikt som nämns i denna bestämmelse, det vill säga offentligrättsliga juridiska personer, högre institut för administration och ekonomi, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller ett ändamål med anknytning till en yrkesorganisation. Följaktligen är de tjänster som en fysisk person tillhandahåller i dessa institutioner inte undantagna från mervärdesskatteplikt.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 Enligt beslutet om hänskjutande arbetade Werner Haderer under flera år i egenskap av oberoende uppdragstagare för delstaten Berlin. Under år 1990 gav han stödundervisning vid en folkhögskola (Volkshochschule) samt gav keramik- och drejkurser vid en annan folkhögskola och vid ett föräldracentrum (Elternzentrum). Under detta år uppgick Werner Haderers sammanlagda undervisningstid regelmässigt till mer än 30 timmar per vecka.

6 De avtal som låg till grund för Werner Haderers tjänster ingicks halvårsvis med delstaten Berlin före respektive terminsstart. Avtalen innehöll bestämmelser enligt vilka dessa avtal inte utgjorde "anställningsavtal" i den mening som avses i tysk rätt.

7 Werner Haderer erhöll timbaserad ersättning, vilken betalades av delstaten Berlin. Socialförsäkringsavgifter, försäkringar och skatt drogs inte av från ersättningen. Det förelåg inte någon rätt till betalning vid hinder att utföra uppdraget och Werner Haderer stod risken för utebliven ersättning om kurserna ställdes in, även om det berodde på ett för lågt deltagarantal.

8 Enligt nämnda avtal erhöll Werner Haderer ett ekonomiskt stöd för kostnaderna för sjuk- och pensionsförsäkring samt en proportionellt beräknad semesterersättning.

9 Werner Haderer ingav inte någon mervärdesskattedeklaration till Finanzamt för åren 1989–1991, varför Finanzamt skönsbeskattade honom för år 1990, med hänvisning till att han inte uppfyllde villkoren i 4 § 21 eller 22 punkten UStG för att beviljas undantag från mervärdesskatteskyldigheten.

10 Finanzgericht ogillade den talan som Werner Haderer väckte mot detta beskattningsbeslut, eftersom den ansåg att de tjänster som Werner Haderer tillhandahöll inte var undantagna från mervärdesskatteplikt enligt UStG.

11 Werner Haderer väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof och gjorde bland annat gällande att de undervisningstjänster som han tillhandahöll under år 1990 är undantagna från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet.

12 Bundesfinanzhof anser att nämnda tjänster inte kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet med hänsyn till att en fysisk person inte kan anses utgöra "andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften". Beträffande artikel 13 A.1 j önskar Bundesfinanzhof dock få klarhet i om det är nödvändigt att en fristående lärare ger undervisning direkt till eleverna i egenskap av mottagare av denna, vilket innebär att det är eleverna som betalar läraren, för att undantaget i sistnämnda bestämmelse skall gälla, eller om det är tillräckligt att undervisningen ges i en skola eller på ett universitet, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen.

13 Eftersom Bundesfinanzhof anser att den vid den domstolen anhängiggjorda tvisten kräver en tolkning av sjätte direktivet har den beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är privatlektioner som ges av lärare inom ramen för skolundervisning eller universitetsutbildning endast undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i [sjätte direktivet] om läraren erbjuder sina undervisningstjänster direkt till eleverna [eller] de studerande såsom mottagare av tjänsten, det vill säga att tjänsten betalas av dessa, eller är det tillräckligt att det är en skola eller ett universitet som är mottagare av privatlärarens undervisningstjänster?"

Bedömning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen vill får klarhet i huruvida undervisning som ges av en privatperson i egenskap av fristående medarbetare under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet. Denna domstol vill särskilt få klarhet i om det för att undantaget skall gälla måste finnas ett direkt förhållande mellan läraren, i egenskap av den som tillhandahåller undervisningen, och eleverna eller de studerande i egenskap av mottagare av undervisningen, vilket enligt nämnda domstol innebär att läraren betalas direkt av eleverna eller de studerande.

15 Finanzamt och den italienska regeringen har hävdat att sådan verksamhet som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte skall undantas från mervärdesskatteplikt. Den grekiska regeringen och kommissionen anser däremot att sådan verksamhet skall undantas.

16 Inledningsvis skall det erinras om att artikel 13 A 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 sådana verksamheter som räknas upp och mycket noggrant beskrivs i denna bestämmelse (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 18, av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 16, och av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 24).

17 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet anses utgöra självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att

förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 15).

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

19 Detta gäller även de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att dessa undantag skall gälla, och inte minst de villkor som gäller de egenskaper och den identitet som avser 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).

20 I målet vid den nationella domstolen är det utrett att Werner Haderers verksamhet i Tyskland inte ansågs ha ett ändamål som var jämförbart med ändamålet för den verksamhet som bedrivs av sådana offentligrättsliga organ som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

21 Det skall således undersökas om den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan omfattas av artikel 13 A.1 j i nämnda direktiv, enligt vilken "[u]ndervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning" undantas från mervärdesskatteplikt.

22 I detta sammanhang skall det erinras om att artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" för tillämpning av denna bestämmelse.

23 Även om den hänskjutande domstolen inte hyste några tvivel om att den ifrågavarande verksamheten kan omfattas av detta begrepp, har Finanzamt emellertid, mot bakgrund av den restriktiva tolkning som skall göras av undantagen från mervärdesskatteplikt, gjort gällande att de keramik- och drejkurser som Werner Haderer gav inte omfattades av lika höga krav som de som normalt gäller för undervisning vid skolor och universitet. Dessa kurser var tvärtom avsedda att utgöra ren fritidssysselsättning. Finanzamt har påpekat att även om artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet förutom skolundervisning och universitetsutbildning även avser "[u] ndervisning och fostran av barn och ungdomar" och "yrkesutbildning och fortbildning", nämns i artikel 13 A.1 j i detta direktiv endast undervisning. Övriga former av utbildning och kursverksamhet omfattas inte av denna bestämmelse.

24 De uttryck som används för att beskriva undantagen i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet skall visserligen tolkas restriktivt, men en alltför snäv tolkning av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" skulle kunna leda till att mervärdesskattesystemet tillämpas olika i medlemsstaterna på grund av att 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 17.

25 Med hänsyn till att Finanzamt på denna punkt har gjort en särskild tolkning av begreppen "skola" och "universitet" i enlighet med deras betydelse i det tyska utbildningssystemet, erinrar domstolen dessutom om att frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller ej inte är beroende av hur verksamheten betecknas i nationell rätt (se domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 25).

26 Det är i förevarande mål inte nödvändigt att exakt definiera gemenskapsbegreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i förhållande till mervärdesskattesystemet, utan det är tillräckligt att i förevarande fall påpeka att detta begrepp 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.

27 Det ankommer på den nationella domstolen att vid behov på nytt undersöka om den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som aves i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet mot bakgrund av ovan angivna omständigheter.

28 Det räcker emellertid inte att undervisningen omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning för att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet skall bli tillämpligt. Det krävs nämligen även att undervisningen "ges privat av lärare".

29 Även om det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Werner Haderer hade undervisat i egenskap av lärare, vilket varken har ifrågasatts av Finanzamt eller av medlemsstaterna och kommissionen i deras yttranden enligt artikel 23 i domstolens stadga, uppkommer frågan huruvida undervisningen gavs "privat".

30 Detta uttryck gör det möjligt att skilja sådana tjänster som tillhandahålls av sådana organ som anges i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet från de tjänster som anges i artikel 13 A.1 j, vilka tillhandahålls av lärare för egen räkning och under eget ansvar.

31 Bland de sistnämnda tjänsterna kan exempelvis privatundervisning ingå. För sådana tjänster finns i normalfallet ett samband mellan undervisningens faktiska innehåll och lärarens kvalifikationer. Lydelsen i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet utgör i detta hänseende inte något hinder för att undervisning som ges till flera personer samtidigt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt denna bestämmelse.

32 Som kommissionen har hävdat innebär inte kravet på att undervisningen skall ges privat att det nödvändigtvis föreligger ett direkt avtalsförhållande mellan mottagarna av undervisningen och den lärare som tillhandahåller den. Ett sådant avtalsförhållande föreligger nämligen ofta med andra personer än nämnda mottagare, såsom elevernas eller studenternas föräldrar.

33 Visserligen skulle vissa av de omständigheter i målet vid den nationella domstolen som följer av de handlingar som domstolen har tillgång till, såsom framgår av punkterna 5–8 i förevarande dom, isolerat kunna peka på att Werner Haderer utövade sin verksamhet för egen räkning och under eget ansvar, och att denna

således utövades "privat". Detta är fallet bland annat vad gäller den uteblivna rätten till betalning vid hinder att utföra uppdraget och att Werner Haderer stod risken för utebliven ersättning om kurserna ställdes in.

34 Det följer dock av nämnda punkter i förevarande dom att Werner Haderer tillhandahöll de ifrågavarande tjänsterna på grundval av enskilda på varandra följande avtal med delstaten Berlin. Det framgår att, med undantag för när undervisningen ställdes in på grund av för lågt deltagarantal, Werner Haderer erhöll timbaserad ersättning oberoende av antalet kursdeltagare. Även om det i dessa avtal stadgades att de inte utgjorde "anställningsavtal" i den mening som avses i tysk rätt, erhöll Werner Haderer ett ekonomiskt bidrag för pensions- och sjukförsäkringsavgifter samt en proportionellt beräknad semesterersättning. Slutligen utövade Werner Haderer den ifrågavarande verksamheten vid ett centrum för vuxenutbildning som drevs av delstaten Berlin.

35 De omständigheter som angetts i föregående punkt indikerar således, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva med beaktande av samtliga omständigheter i målet vid den nationella domstolen, att Werner Haderer inte alls gav undervisning för egen räkning och under eget ansvar, utan att han i egenskap av lärare ställde sig till delstaten Berlins förfogande, från vilken han erhöll ersättning i egenskap av en person som tillhandahåller tjänster inom ramen för undervisningssystemet i denna delstat.

36 Kommissionen har gjort gällande att det skulle strida mot det gemensamma syftet med de särskilda undantag som avses i artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet att inte medge undantag från skatteplikt i en sådan situation som den som tvisten i målet vid den nationella domstolen gäller, och detta skulle också utgöra en brist i den ordning som dessa två bestämmelser skapar. Undervisning som ges av fristående lärare skulle nämligen under vissa omständigheter kunna jämföras med undervisning som ges av de "organ" som nämns i artikel 13 A.1 i i detta direktiv.

37 Inte desto mindre kan inte enbart det förhållandet att de två kategorier av undantag som anges i artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet syftar till att bland annat främja "skolundervisning och universitetsutbildning" såsom utgörande en verksamhet av allmänintresse, läggas till grund för ståndpunkten att dessa två bestämmelser tillsammans utgör en ordning som leder till att verksamhet får undantas från mervärdesskatteplikt trots att den inte uppfyller de villkor som uppställs i den ena eller den andra bestämmelsen. Lydelsen i dessa bestämmelser skall, såsom framhållits i punkterna 16–19 i förevarande dom, ges en restriktiv tolkning och enbart omfatta sådan verksamhet som räknas upp och i detalj beskrivs i dessa bestämmelser.

38 Mot bakgrund av föregående överväganden skall den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen besvaras så, att med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kan verksamhet som bedrivs av en enskild person i egenskap av fristående medarbetare, som ger stödundervisning samt håller keramik- och drejkurser vid föräldracenter, endast omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, om denna verksamhet består i undervisning som en lärare ger för egen räkning och under eget ansvar och den omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om det är fallet i tvisten vid den nationella domstolen.

Rättegångskostnader

39 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:

Med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kan verksamhet som bedrivs av en enskild person i egenskap av fristående medarbetare, som ger stödundervisning samt håller keramik- och drejkurser vid föräldracenter, endast omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 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, om denna verksamhet består i undervisning som en lärare ger för egen räkning och under eget ansvar och den omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om det är fallet i tvisten vid den nationella domstolen.

Underskrifter