

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

föredraget den 16 juni 2005 ^{1 1}

1. Bundesfinanzhof (Tyskland) har genom denna begäran om förhandsavgörande till domstolen ställt frågan huruvida de särskilda reglerna för resebyråer i artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund² (nedan kallat sjätte direktivet) omfattar den verksamhet som bedrivs av företag som organiserar studier, i synnerhet språkkurser, i utlandet.

I — Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, tillämpliga bestämmelser i gemenskapsrätten och i nationell rätt samt den fråga som hänskjutits till domstolen

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (nedan kallat klaganden eller iSt) är ett bolag med begränsat ansvar som anordnar internationella resor för studier

och inlärnin g av språk. Bolaget erbjuder bland annat studieprogrammen "High School" och "College".

3. High School-programmen är avsedda för skolelever i åldern 15–18 år som önskar följa undervisningen vid en "high school" eller en därmed jämförbar skola i utlandet — företrädesvis i ett engelskspråkigt land — under tre, fem eller tio månader. De som vill delta i ett sådant program skall skicka in ett ansökningsformulär till iSt, som efter en intervju beslutar om huruvida ansökan skall bifallas.

4. iSt förbinder sig att ordna studieplatser för deltagarna vid den valda skolan, där de sammanförs med en handledare (en betrodd lärare) som ger dem råd och stöd under vistelsen. De deltagande studenterna bor under vistelsen hos värdfamiljer. Valet av lämpliga värdfamiljer sker i samarbete med en lokal organisation som är knuten till iSt. En av denna organisation utsedd person står

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

till elevernas förfogande och hjälper dessa i kontakterna med skolan och värdfamiljen. Den lokala organisationen organiserar även rundresor med buss eller flygplan så att eleverna kan besöka platser av intresse under vistelsen i värdlandet.

deltagarna får studieplatser på ett college och ser till att de antas till detta för en studietid på en till tre terminer. Samarbetsorganisationen erlägger terminsavgiften med medel från den ersättning som klaganden betalar för organisationens tjänster. Deltagarna i college-programmet får kost och logi på läroanstalten i fråga. Även beträffande flygresan, tur och retur, skiljer sig reglerna åt jämfört med high school-programmet. Deltagarna bokar nämligen flygresorna själva.

5. I paketpriset för ett High School-program i exempelvis Amerikas förenta stater ingick flygresan från Frankfurt am Main till USA och tillbaka, med reseledare, anslutningsresor med flyg inom Tyskland, anslutningsresor med flyg inom USA till destinationsorten och tillbaka, kost och logi hos värdfamiljen, undervisning vid high school, bistånd från samarbetsorganisationen och dess lokala medarbetare under vistelsen, förberedelse-träffar, förberedelsematerial och avbeställningsförsäkring. I paketpriset ingick emellertid inte fickpengar, sjuk-, ansvars- eller olycksfallsförsäkring, avgiften för visum till USA eller deltagande i ett förberedelseseminarium.

7. Finanzamt Heidelberg (nedan kallad Finanzamt) godtog först att klagandens transaktioner skulle anses utgöra resetjänster i den mening som avses i 25 § Umsatzsteuergesetz 1993 (lag om omsättningsskatter, nedan kallad UStG), vilken innehåller bestämmelser om beskattning av resetjänster. Efter företagens skatterevision fann dock Finanzamt att tjänsterna i fråga i mervärdes-skattehänseende inte vara att anse som resetjänster utan som "övriga tjänster", vilka är undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 23 UStG.

6. College-programmen riktar sig till studenter med gymnasieexamen. Den lokala samarbetsorganisationen ansvarar för att

8. Enligt den sistnämnda bestämmelsen skall följande verksamheter undantas från skatteplikt: "Tillhandahållande av kost, logi och övriga naturaförmåner genom personer och inrättningar om dessa till övervägande del tar emot ungdomar för ändamål som avser deras

fostran, utbildning eller fortbildning eller om ändamålet avser spädbarnsvård, och tjänsterna utförs för ungdomar eller för dem som är befattade med deras fostran, utbildning, fortbildning eller vård ... ”

3. En övrigt tjänst utgörs av skillnaden mellan det belopp som mottagaren av tjänsten betalar för att få del av tjänsten och näringsidkarens kostnader för de förmedlade resetjänsterna. ...

9. 25 § UStG, som rör beskattning av resetjänster, har följande lydelse:

”1. Följande bestämmelser gäller för omsättning av resetjänster som tillhandahålls av en näringsidkare och som inte är avsedda för mottagarens näringsverksamhet, om näringsidkaren därvid som ett led i omsättningen tillhandahåller dessa tjänster till mottagaren i eget namn. Näringsidkarens prestation skall betraktas som en övrig tjänst. Det som näringsidkaren inom ramen för en resa på detta sätt tillhandahåller mottagaren av tjänsten skall tillsammans anses vara en enda övrig tjänst. Platsen för tillhandahållandet av den övriga tjänsten bestäms i enlighet med 3a § första stycket UStG. Såsom förmedlade resetjänster betraktas leveranser och övriga tjänster som tillhandahålls av tredje man och som är till direkt nytta för den resande.

2. En övrigt tjänst skall undantas från skatteplikt i den mån de förmedlade resetjänster som skall hänföras till tjänsten tillhandahålls inom tredje lands territorium. ...

4. Med avvikelse från vad som föreskrivs i 15 § punkt 1 är näringsidkaren inte berättigad till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som angivits separat i de fakturor som ställts till honom avseende förmedlade resetjänster. I övrigt gäller vad som föreskrivs i 15 §. ...”

10. § 25 UStG syftar till att införliva artikel 26 i sjätte direktivet, som innehåller ”särskilda regler för resebyråer”. Den sistnämnda artikeln har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A. 3 c. I denna

artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga som arrangerar turistresor.

4. Skatt som debiteras resebyrån av andra skattskyldiga personer på sådana transaktioner som beskrivs i punkt 2 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

2. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten. Med avseende på denna tjänst anses beskattningsunderlaget och priset exklusive skatt, i den betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande.

11. I artikel 13A.1 i sjätte direktivet 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:

...

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtratts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

- 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 offentligt rättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer defi-

nierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

II — Bedömning

...

12. Till följd av att Finanzamt avlog yrkandet om marginalbeskattning enligt 25 § UStG och ansåg att klagandens verksamhet utgjorde sådana transaktioner som var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 23 UStG, vilka inte berättigar till något som helst avdrag för ingående mervärdesskatt, satte Finanzamt ned de belopp som redovisats såsom överskjutande ingående mervärdesskatt för åren 1995–1997.

13. Klaganden överklagade detta beslut till Finanzgericht, som biföll överklagandet. Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof, som sedan beslutade att vilanförklara målet och hänskjuta följande fråga till Europeiska gemenskapernas domstol för förhandsavgörande:

”Gäller de särskilda reglerna för resebyråer i artikel 26 i direktiv 77/388/EEG även verksamhet som bedrivs av en arrangör av så kallade 'high school-program' och 'college-program' med utlandsvistelse under tre till tio månader som erbjuds deltagarna i eget namn och för vars utförande arrangören anlitar andra skattskyldiga personer?”

14. I artikel 26 i sjätte direktivet upställs särskilda mervärdesskatteregler för resebyråer och dem som arrangerar turistresor. Dessa regler har redan varit föremål för prövning av domstolen, som bedömt reglernas tillämpningsområde och fastställt vilka ekonomiska aktörer som omfattas av dessa.³

15. Dessa särskilda regler infördes i sjätte direktivet på grund av att de tjänster som tillhandahålls av resebyråer och turistresarrangörer i allmänhet består av ett flertal olika tjänster (exempelvis transport och logi) som utförs såväl inom som utanför den medlemsstat där företaget har sitt säte eller ett fast driftsställe. Om de vanliga bestämmelserna om beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående mervärdesskatt tillämpades på dessa företag skulle praktiska svårigheter uppstå för dessa med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de skall utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet.⁴

3 — Se i synnerhet dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723), och av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229).

4 — Se domen i det ovannämnda målet Van Ginkel, punkterna 13 och 14, domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 18, och dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays (REG 2003, s. I-6289), punkterna 23 och 24.

16. Artikel 26 har således till syfte att anpassa de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna till den specifika karaktär som resebyråernas verksamhet har.⁵ För detta ändamål föreskrivs i artikeln särskilda regler som möjliggör en adekvat beskattning av resetjänsterna. Detta innebär emellertid inte att tjänsterna undantas från skatteplikt.

17. För dem som inte är så insatta i det gemensamma mervärdesskattesystemet, och i synnerhet dem som inte har ägnat avdragsreglerna någon närmare uppmärksamhet, kan förevarande mål te sig något överraskande. Det kan nämligen förefalla kontrainuitivt att det är den tyska regeringen, tillsammans med Finanzamt, som hävdar att iSt:s verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt. Den skattskyldige förnekar däremot detta och gör gällande att transaktionerna i fråga är skattepliktiga i enlighet med artikel 26.

18. På grund av den analys som jag skall redogöra för nedan anser jag att den tyska regeringens ståndpunkt är felaktig, med hänsyn till domstolens tolkning av artikel 26, i synnerhet den tolkning som gjorts i domarna i de ovannämnda målen Van Ginkel och Madgett och Baldwin.

5 — Domarna i de ovannämnda målen Van Ginkel, punkterna 15 och 23, Madgett och Baldwin, punkt 18, och First Choice Holidays, punkt 23.

19. Eftersom de regler som föreskrivs i artikel 26 utgör ett undantag från de allmänna reglerna i sjätte direktivet skall de endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet.⁶

20. I domen i det ovannämnda målet Van Ginkel slogs dock fast, genom en tolkning som grundades på det ovan angivna syftet med artikel 26⁷, att det förhållandet att ett företag inte ombesörjer transporten för resenären, utan endast tillhandahåller denne logi, inte utesluter detta företags tjänster från tillämpningsområdet för artikel 26.⁸ Att artikel 26 skall tolkas på detta vis följer enligt domstolen av de syften som eftersträvas med denna bestämmelse.⁹

21. Med stöd av denna tolkning har domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin även uttryckligen slagit fast att tillämpningen av de särskilda reglerna för resebyråer inte är begränsad till endast aktörer som formellt klassificeras som "resebyråer" eller "skattskyldiga som arrangerar turistresor". Domstolen konstaterade därefter att bestämmel-

6 — Domarna i de ovannämnda målen First Choice Holidays, punkt 22, och Madgett och Baldwin, punkt 34.

7 — Se ovan punkterna 15 och 16.

8 — Domen i det ovannämnda målet Van Ginkel, punkt 27.

9 — Domstolen uttalade i punkt 23 i domen i det ovannämnda målet Van Ginkel följande: "... att från tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet utesluta tjänster som tillhandahålls av en resebyrå på den grunden att tjänsterna endast innefattar logi och inte transport av resenären skulle ge upphov till ett komplicerat skattesystem i vilket de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna skulle variera beroende på omständigheterna kring de tjänster som tillhandahålls varje enskild resenär. Ett sådant system skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet."

serna i fråga är tillämpliga på en hotellinnehavare som, mot betalning av ett bestämt belopp, regelmässigt utöver logi även erbjuder sina kunder transport, tur och retur, mellan hotellet och vissa avlägsna uppsamlingsplatser samt en utflykt med buss under hotellvistelsen.¹⁰

22. Enligt denna rättspraxis omfattas varje skattskyldig person som säljer resetjänster i eget namn men med utnyttjande av varor och tjänster från andra skattskyldiga av artikel 26 i sjätte direktivet. När en ekonomisk aktör enbart agerar i egenskap av mellanman är de särskilda reglerna i artikel 26 emellertid inte tillämpliga, utan då skall de utförda tjänsterna beskattas i enlighet med de allmänna mervärdesskattebestämmelserna, som är tillämpliga vid beskattning av tjänster som utförs av mellanmän.¹¹

10 — I punkt 20 i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin anges följande: "Det kan ... konstateras att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som skall tillämpas på resebyråer och researrangörer också är för handen i de fall då näringsidkaren inte är en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet, till exempel en hotellförelse."

11 — Se, för ett liknande resonemang, även redogörelsen för kommissionens skäl till förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller de särskilda reglerna för resebyråer (KOM/2002/0064 slutlig, EGT 2002, C 126 E, s. 390). Denna idé upprepas klart i det nya förslaget till direktiv, som har lagts fram av kommissionen den 8 februari 2002. Kommissionen föreslår att man till den nuvarande artikel 26, i vilken det föreskrivs att "begreppet resebyrå [skall] omfatta researrangörer och alla andra skattskyldiga personer som tillhandahåller resetjänster på samma sätt".

23. Det är viktigt att utreda vilket kriterium som gör det möjligt att avgöra huruvida en ekonomisk aktör som i eget namn tillhandahåller tjänster som har ett samband med resor, tillsammans med andra tjänster som inte direkt kan anses som resetjänster, såsom exempelvis undervisningstjänster, skall anses omfattas av bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet.

24. Det avgörande kriteriet i detta sammanhang är det som domstolen slagit fast i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, vilket uttryckligen grundades på det resonemang som generaladvokaten Léger hade fört i sitt förslag till avgörande i det målet. Enligt detta kriterium skall det göras åtskillnad mellan kringtjänster och huvudtjänster eller liknande tjänster från den ekonomiska aktören.¹²

25. Domstolen har nämligen slagit fast att det finns ekonomiska aktörer som tillhandahåller tjänster som har ett samband med resor och som för detta ändamål använder sig av tjänster som de köpt in från tredje man, vilka dock endast har karaktär av kringtjänster. Generaladvokaten Léger har beträffande detta i sitt förslag till avgörande, i en punkt till vilken det uttryckligen hänvisas i domen¹³, uttryckligen anfört följande: "det rör sig om en [kringtjänst] när den dels

12 — Se generaladvokaten Légers förslag till avgörande i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkterna 34–38.

13 — Domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 24.

bidrar till utförandet av den egentliga tjänsten, dels motsvarar en marginell del av paketpriset i förhållande till den egentliga tjänsten. [Kringtjänsten] har inget egenvärde för kunderna och den efterfrågas inte som sådan utan är endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten.”¹⁴ Detta är till exempel fallet med ”sådana lokala transporter som ett hotell kan tänkas anordna för att ta sina kunder till närbelägna [platser]”.¹⁵

betydande inverkan på det tillämpade paketpriset, såsom resor till hotellet från avlägsna uppsamlingsplatser, kan dessa tjänster inte likställas med rena [kringtjänster]”.¹⁷ Artikel 26 i sjätte direktivet är således tillämplig på en hotellinnehavare som ”till paketpris regelmässigt erbjuder sina kunder transport tur och retur mellan hotellet och vissa avlägsna uppsamlingsplatser samt en utflykt med buss under hotellvistelsen, när transporttjänsterna köps in från utomstående”.¹⁸

26. Det är däremot inte fråga om kringtjänster när aktörer regelmässigt i eget namn tillhandahåller tjänster som har samband med resor och för det ändamålet använder sig av tjänster som köps in från tredje man, när tjänsterna motsvarar en betydande del av det totala pris som resenären betalar och tjänsterna inte av kunderna uppfattas som endast kringtjänster.¹⁶

27. Med tillämpning av detta kriterium slog domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin fast att ”om en hotellinnehavare utöver inkvartering regelmässigt erbjuder sina kunder sådana tjänster som inte ingår i traditionell hotellverksamhet och som, om de utnyttjas, har en

28. Med beaktande av detta i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin antagna kvalificeringskriterium skall iSt anses utgöra en resebyrå i den mening som avses i artikel 26 i sjätte direktivet. Även om det antas att iSt faktiskt tillhandahåller undervisningstjänster till sina kunder, har resetjänsten likväl en ”betydande inverkan på det tillämpade priset”, i enlighet med det kriterium som använts i den nämnda domen. Det är dessutom uppenbart att resan i egentlig mening, bestående av transport till och organiserad vistelse i vördlandet, inte av kunderna uppfattas som en kringtjänst med marginell betydelse i förhållande till den undervisningstjänst som det antas att iSt tillhandahåller sina kunder.

14 — Se generaladvokaten Légers förslag till avgörande i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 36.

15 — *Ibidem*, punkt 37.

16 — *Ibidem*, punkt 38.

17 — Domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 26. Min kursivering.

18 — *Ibidem*, punkt 27.

29. Det skall tilläggas att den hänskjutande domstolens tvivel om huruvida artikel 26 är tillämplig i det förevarande fallet har sitt ursprung i domstolens rättspraxis beträffande utbytesprogram för skolelever inom ramen för rådets direktiv 90/314/EEG av den 13 juni 1990 om paktresor, semesterpaket och andra paketarrangemang. Den fråga som ställs är huruvida domstolens senare rättspraxis, i synnerhet domen i målet AFS Intercultural Programs Finland¹⁹, föranleder någon ändring av den ovan beskrivna bedömningen av vilken verksamhet som omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet.²⁰

30. I den sistnämnda domen fastställde domstolen att resor som består i utbytesverksamhet för skolelever, som pågår ungefär ett halvt eller ett helt år, som har som tema att eleven skall gå i skola i värdlandet och lära känna dess folk och kultur, samt under vilken eleven bor som familjemedlem i en frivillig värdfamilj inte utgör paktresor i den mening som avses i direktiv 90/314.²¹

31. Det står klart att denna rättspraxis inte är relevant för avgörandet av den centrala frågan i förevarande fall, vilken som jag redan har nämnt helt enkelt är huruvida *de resetjänster som tillhandahålls inom ramen för iSt:s verksamhet skall anses som kringtjänster i förhållande till andra tjänster som iSt tillhandahåller*.

32. Härtill kommer att de syften som eftersträvas med artikel 26 klart skiljer sig från dem som ligger till grund för direktiv 90/314, i synnerhet syftet att undvika att det gemensamma mervärdesskattesystemet hindrar bedrivandet av resebyråverksamhet.

33. Det är följaktligen inte befogat att tolka artikel 26 restriktivt, så att denna bestämmelse endast är tillämplig på ekonomiska aktörer som i eget namn tillhandahåller "resor" i den mening som avses i direktiv 90/314.²² Jag vill i detta avseende understryka att en sådan tolkning av artikel 26 är oförenlig med domen i det ovan nämnda målet Van Ginkel, i vilken domstolen slog fast att artikel 26 är tillämplig även när aktören inte erbjuder någon som helst resetjänst i egentlig mening — det vill säga som inkluderar transport av kunderna — utan endast logi.²³

22 — Jag anser i vart fall att det inte är möjligt att av domen i det ovan nämnda målet AFS dra slutsatsen att iSt skall kvalificeras som ett företag som inte utför resetransaktioner i den mening som avses i direktiv 90/314. Såsom klaganden i det nationella målet har anfört i sin inlägga är iSt, till skillnad från den organisation som var aktuell i domen i det ovan nämnda målet AFS Intercultural Programs Finland, inte en organisation som saknar vinstsyfte.

23 — Domen i det ovan nämnda målet Van Ginkel, punkt 24.

19 — EGT L 158, s. 59.

20 — Dom av den 11 februari 1999 i mål C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland (REG 1999, s. I-825).

21 — *Ibidem*, punkt 33 och domslutet.

34. Vid bedömningen av huruvida klaganden i det nationella målet skall kvalificeras som en resebyrå i den mening som avses i artikel 26 saknar det, enligt min mening, likaså relevans vilket syfte som eftersträvas med de resor som aktören arrangerar och erbjuder i eget namn, men med användning av tjänster från tredje man, liksom hur lång tid som dessa resor varar. Den omständigheten att det slutliga syftet med utlandsvistelsen, såsom i förevarande fall, är att bedriva studier, närmare bestämt i engelska språket, kan inte påverka kvalificeringen av iSt som resebyrå i den mening som avses i artikel 26. Detta står i motsats till vad den tyska regeringen har hävdad. Enligt denna regering bedriver iSt en *sui generis*-verksamhet som inte omfattas av artikel 26 på grund av det utbildningssyfte och den långa tid som kännetecknar de resor som det erbjuder sina kunder.

35. Det förefaller mig klart olämpligt att, vid bedömningen av huruvida ekonomiska aktörer som arrangerar resor omfattas av reglerna i artikel 26, fästa avgörande vikt vid vilket syfte som eftersträvas med resorna och vid den tid dessa varar. Resor företas för ett enormt antal olika syften, i likhet med vad som är fallet med rena nöjesresor. Det är i detta avseende tillräckligt att, förutom resor som syftar till att vederbörande skall lära känna språk och kultur i ett annat land, erinra om resor som anordnas för sportändamål, behandling med varma bad eller för behandling av stresssymptom, matlagningskurser och vinprovningsskurser, samt resor

som sker för att under en mer eller mindre lång tid tillsammans med andra musiker uppföra ett visst musikaliskt verk. Om varaktigheten och syftena med resor till och vistelser i andra länder skulle tillmätas avgörande betydelse skulle det införas ett stort mått av osäkerhet i bedömningen av omfattningen av begreppet resebyråer i artikel 26 i sjätte direktivet.

36. Antagandet av ett sådant kriterium saknar helt stöd i ordalydelsen i artikel 26 (i vilken det inte görs någon som helst hänvisning till resornas varaktighet eller syfte) och är dessutom oförenligt med de mål som eftersträvas med de särskilda reglerna i den artikeln. Beaktandet av en resas syften och varaktighet överensstämmer dåligt med det förenklingssyfte som ligger bakom införandet av reglerna i artikel 26. De förenklingssyften som motiverat införandet av reglerna om marginalbeskattning i artikel 26, och som hänger samman med att resebyråernas tjänster utförs på skilda orter, tillgodoses däremot i förevarande fall just om iSt anses omfattas av reglerna i artikel 26.²⁴

24 — Enligt begäran om förhandsavgörande ingår i de resor som iSt i eget namn anordnar både transporten till destinationen och vistelsen i skolan och hos värdfamiljen. Det uppträder alltså inte såsom mellanhand för vare sig flygbolaget eller den lokala samarbetsorganisationen. Transaktionerna äger dock rum på en mängd olika orter, vilket med hänsyn till syftet med artikel 26 gör det fullt motiverat att tillämpa den artikeln på dem.

37. Att bestämma innehållet i begreppet resebyrå, i den mening som avses i artikel 26, på grundval av syftet med de resetjänster som tillhandahålls är under alla omständigheter oförenligt med det krav på en bedömning utifrån objektiva kriterier som måste ställas när det är fråga om en sådan skatt med tydligt objektiv karaktär som mervärdesskatten.²⁵

38. Det är emellertid endast genom en autonom och icke restriktiv tolkning av begreppet resebyrå, på grundval av ett sådant objektivt kriterium som det som domstolen fastslagit i domen i de ovannämnda förenade målen *Madgett och Baldwin*, vilket inte grundas på resans syfte eller varaktighet, som man kan undvika att konkurrensen mellan aktörerna i fråga snedvrids och som man kan säkerställa en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet.²⁶

39. Avslutningsvis vill jag erinra om att det i artikel 26 föreskrivs en adekvat beskattning

av resetjänster. Det är fråga om särskilda regler som avviker från de allmänna beskattningsreglerna, men de innebär inte att tjänsterna undantas från skatteplikt.

40. Mot bakgrund härav är den tolkning som den tyska regeringen har föreslagit, att iSt:s verksamhet är att anse som transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 A 1 i, i sjätte direktivet, oförenlig med domstolens fasta praxis om tolkningen av de bestämmelser i sjätte direktivet som innebär sådana undantag.

41. iSt är i verkligheten ett rörelsedrivande bolag och förefaller på intet sätt vara ett offentligrättsligt organ eller ha en liknande ställning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i, i sjätte direktivet. Att ge detta bolag förmånen av att omfattas av det undantaget skulle följaktligen stå i strid med domstolens rättspraxis, enligt vilken "de uttryck som har använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet ... skall tolkas strikt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att omsättningsskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag".²⁷

25 — En av de grundläggande principerna i mervärdesskattesystemet är att faktorer som kan ge upphov till en snedvridning av konkurrensen på nationell nivå och gemenskapsnivå skall elimineras. Som generaladvokaten Léger har anfört i punkt 32 i sitt förslag till avgörande i de ovannämnda förenade målen *Madgett och Baldwin*, till vilken det görs en uttrycklig hänvisning i punkt 22 i domen, kan en "konkurrenssnedvridning ... undvikas om artikel 26 tolkas så, att den omfattar verksamheter som är jämförbara enligt objektiva kriterier, inte enligt en förutbestämd klassificering av näringsidkaren i en viss yrkeskategori, även om denne ägnar huvuddelen av sin verksamhet åt att tillhandahålla tjänster som faller inom en annan kategori". Min kursivering.

26 — Se i detta avseende domen i de ovannämnda förenade målen *Madgett och Baldwin*, punkt 22, och generaladvokat P. Légers förslag till avgörande i samma mål, punkt 32.

27 — Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, REG 1989, s. 1737, punkt 13, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, *SDC* (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, och av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, *Arthur Andersen* (REG 2005, s. I-1719), punkt 24.

III — Förslag till avgörande

42. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar den av Bundesfinanzhof ställda frågan enligt följande:

Artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 är även tillämplig på verksamhet som bedrivs av en arrangör av så kallade "high school-program" och "college-program" med utlandsvistelse under tre till tio månader som arrangören erbjuder deltagarna i eget namn och för vars utförande arrangören anlitar andra skattskyldiga personer.