

61996J0116

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 6. november 1997. - Reisebüro Binder GmbH mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - Grænseoverskridende persontransport - Leveringssted og beskatningsgrundlag for transportydelsen. - Sag C-116/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-06103

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - sjette direktiv - tjenesteydelser - fastlæggelse af det skatte- og afgiftsmaessige tilknytningspunkt - grænseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse - den samlede modydelse for ydelsen fordeles blandt de berørte medlemsstater i forhold til de dér tilbagelagte strækninger - anvendelse af andre opdelingskriterier - udelukket

[Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra b)]

Sammendrag

Artikel 9, stk. 2, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at naar der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse med henblik paa at fastlægge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de berørte medlemsstater, opdeles i forhold til de dér tilbagelagte strækninger.

Parter

I sag C-116/96,

angaaende en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Reisebuero Binder GmbH

mod

Finanzamt Stuttgart-Koerperschaften,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer) og P. Jann,

generaladvokat: A. La Pergola

justitssekretaer: assisterende justitssekretaer H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- Reisebuero Binder GmbH ved advokat Peter Goth, Muenchen

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og ekspeditionssekretaer Bernd Kloke, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved juridisk konsulent Juergen Grunwald, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoderappen,

efter at der er afgivet mundtlige indlaeg i retsmodet den 5. juni 1997 af Reisebuero Binder GmbH ved Peter Goth, af den tyske regering ved Ernst Roeder, og af Kommissionen ved Juergen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 17. juli 1997,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 8. februar 1996, indgaaet til Domstolen den 10. april 1996, har Bundesfinanzhof i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmaalet er blevet rejst under en sag mellem Reisebuero Binder GmbH (herefter »Binder«) og Finanzamt Stuttgart-Körperschaften angående fastsættelsen af grundlaget for pålægelse af merværdiafgift (herefter »moms«) af transportydelser præsteret i forbindelse med pakkerejser til udlandet med bus.

3 Sjette direktivs artikel 9 bestemmer følgende:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

...

b) leveringsstedet for transportydelser er det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger

...«.

4 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv præciserer, at beskatningsgrundlaget i indlandet normalt er »den samlede modværdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

5 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de bestemmelser i den tyske lovgivning, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som svarer til artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, er indeholdt i 1980-affattelsen af Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG 1980«).

6 Denne lovs § 3a, stk. 2, nr. 2, lyder således: »En transportydelse præsteres dér, hvor transporten foregår. Såfremt en transport ikke er begrænset til opkrævningsområdet, gælder denne lov alene for den del af ydelsen, som præsteres på opkrævningsområdet.«

7 Endelig bestemmer § 10, stk. 1, i UStG 1980 følgende: »Ved leveringer og andre ydelser ... bestemmes beregningsgrundlaget efter vederlaget. Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.«

8 Binder, der arrangerer pakkerejser til udlandet med busser, der tilhører firmaet, indgav ansøgning til den tyske afgiftsmyndighed om, at der i forbindelse med den territoriale opdeling af grundlaget for opkrævning af moms af transportydelsen ikke kun blev taget hensyn til de tilbagelagte strækninger, men også til varigheden af brugen af busserne og af de rejsendes ophold i indlandet og i udlandet. Da virksomhedens ansøgning blev afslået, anlagde den sag ved den kompetente Finanzgericht, hvorefter den iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof.

9 Bundesfinanzhof fandt, at sagen rejste spørgsmål om fortolkningen af sjette direktiv, og besluttede derfor at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388/EOEF for saa vidt angår grænseoverskridende persontransport fortolkes således, at den samlede modydelse, ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for den del af transporten, som finder sted i indlandet

- a) altid skal opdeles i forhold til de tilbagelagte transportstrækninger, saaledes at der ikke tages hensyn til opholds- og venteperioder mellem transportdelene, f.eks. ved studierejser, eller
- b) indeholder forskriften alene en regulering af leveringsstedet for transportydelsen, hvorefter kun dette fastsættes under hensyntagen til tilbagelagte strækninger med den virkning, at medlemsstaterne frit nærmere kan regulere, hvorledes en samlet modydelse skal opdeles paa hhv. den afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige del af transporten?»

10 Det er hovedsagelig Binder's og Kommissionens opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), kun regulerer leveringsstedet for en transportydelse, og at man med henblik paa den territoriale opdeling af modydelsen for denne ydelse kan tage hensyn til andre forhold end den tilbagelagte strækning, saasom varigheden af opholdet paa de forskellige steder, der er omfattet af momspligt. Ifølge Binder og Kommissionen afhaenger en betydelig del af virksomhedens omkostninger saaledes i foerste række af den tid, som medgaar til at erlaegge transportydelsen, ikke af den tilbagelagte strækning.

11 Derimod finder den tyske regering, at den omtvistede bestemmelse paalaegger medlemsstaterne altid at opdele den samlede modydelse for transportydelsen i forhold til de tilbagelagte strækninger. Ifølge regeringen ville sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b) - som tager hensyn til den saerlige karakter af transportydelse, i relation til hvilke opholdets varighed ikke er en afgørende faktor - blive toemt for sit indhold, saafremt der kunne anvendes en anden opdelingsmetode for beregningen af momsgrundlaget i den paagaeldende medlemsstat.

12 Som Domstolen har anfoert i praemis 14 i dommen af 4. juli 1985 i Berkholz-sagen (sag 168/84, Sml. s. 2251), er formaalet med sjette direktivs artikel 9 at sikre en hensigtsmaessig afgraensning af de nationale momslovgivningers anvendelsesomraade ved en ensartet fastlaeggelse af tjenesteydelse, og afgiftsmaessige tilknytningsmoment. Artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen paa omraadet, og artikel 9, stk. 2, opregner en række saerlige tilknytningsmomenter. Formaalet med disse bestemmelser er isaer at undgaa kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, der kan medfoere dobbelt afgiftspaaligning.

13 I artikel 9, stk. 2, litra b), fastsaettes saaledes, for transportydelse, leveringsstedet, og foelgelig stedet for afgiftspligtens indtraeden, til det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger. Som Domstolen bemaerkede i praemis 17 i dommen af 23. januar 1986 i sagen Trans Tirreno Express (sag 283/84, Sml. s. 231), er denne undtagelse fra hovedreglen i stk. 1 en noedvendig foelge af, at hjemstedet for transportvirksomhedens oekonomiske virksomhed er uegnet som tilknytningspunkt ved fastlaeggelsen af den territoriale kompetence for afgiftsopkraevningen. En transportydelse er nemlig efter sin art en saerlig tjenesteydelse, der kan udfoeres paa flere medlemsstats omraader, og noedvendiggoer saaledes anvendelsen af et andet kriterium, som i det vaesentlige muliggoer en afgraensning af de forskellige medlemsstats kompetence til at opkraeve afgift.

14 Denne regel om transportydelse, specielle stedlige tilknytning, som fraviger bestemmelserne om fastlaeggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har til formaal at sikre, at hver medlemsstat paalaegger transportydelse moms af den del af transporten, der har fundet sted inden for dens nationale omraade (dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, praemis 16, og af 23.5.1996, sag C-331/94, Kommissionen mod Graekenland, Sml. I, s. 2675, praemis 10).

15 Denne regel har ganske vist i princippet ikke nogen betydning for fastlaeggelsen af beskatningsgrundlaget for transportydelse, som er undergivet de almindelige kriterier i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), men den har noedvendigvis betydning for den opdeling, der skal foretages mellem de medlemsstater, i hvilke ydelse er blevet praesteret, naar beskatningsgrundlaget er fastlagt samlet. En fastlaeggelse af leveringsstedet for transportydelse som det sted, hvor

transporten udfoeres, i forhold til de tilbagelagte strækninger, indebaerer netop, at fordelingen mellem de forskellige leveringssteder sker paa grundlag af dette specifikke kriterium.

16 At antage det modsatte ville foere til, at det naevnte kriterium fratages ethvert reelt indhold, og til, at der for én og samme ydelse, hvis samlede beskatningsgrundlag kan fastlaegges uden saerlige vanskeligheder efter sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bliver risiko for en usikker anvendelse af forskellige metoder til opdeling af dette samlede grundlag mellem de beroerte medlemsstater. En saadan usikkerhed ville i oevrigt foranledige de afgiftspligtige til at vaelge den beregningsmaade, som er den mest gunstige for dem, paa grundlag af de forskellige lovgivninger i medlemsstaterne, i stedet for en opdelingsmetode, der hviler paa enkle og objektive kriterier.

17 I et tilfaelde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor fastlaeggelsen af den samlede modydelse for transportydelsen ikke har givet anledning til uenighed, og hvor tvisten alene angaar metoden for opdelingen af denne modydelse mellem de medlemsstater, i hvilke ydelsen er praesteret, kraever det specifikke kriterium i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), at opdelingen foretages i forhold til de tilbagelagte strækninger i hver enkelt af de beroerte medlemsstater.

18 Det praepjudicielle spoergsmaal vil derfor vaere at besvare med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), skal fortolkes saaledes, at naar der er tale om en graenseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse med henblik paa at fastlaegge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de beroerte medlemsstater, opdeles i forhold til de dér tilbagelagte strækninger.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

19 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 8. februar 1996, for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at naar der er tale om en graenseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse med henblik paa at fastlaegge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de beroerte medlemsstater, opdeles i forhold til de dér tilbagelagte

strækninger.