

61996J0145

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 16. september 1997. - Bernd von Hoffmann mod Finanzamt Trier. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - Fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led - Tjenesteydelser fra voldgiftsmand - Leveringsstedet for ydelsen. - Sag C-145/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-04857

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tjenesteydelser - fastlæggelse af stedet for den skattemæssige tilknytning - ydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater, revisorer samt andre lignende ydelser - begreb - ydelser fra en voldgiftsmand - ikke omfattet

[Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra e), tredje led]

Sammendrag

Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - der som led i den særlige ordning, der er indført for tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller mellem afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, bestemmer, at leveringsstedet for tjenesteydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres - benytter de nævnte erhverv som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter. Bestemmelsen skal fortolkes saaledes, at den ikke omfatter ydelser præsteret af en voldgiftsmand.

En voldgiftsmands ydelser, der hovedsageligt og sædvanligt har til formaal at bilægge en tvist mellem to eller flere parter, henhoerer nemlig hverken under de ydelser, der udfoeres af en advokat, for disse har hovedsageligt og sædvanligt til formaal at repraesentere og forsvare en

persons interesser, og heller ikke under ydelser, der udfoeres af en raadgivningsvirksomhed, af en ingenioer, af en projekteringsvirksomhed eller af en revisor, for ingen af de ydelser, der hovedsageligt eller saedvanligt leveres i forbindelse med hvert af disse erhverv, har til formaal at afgoere en tvist mellem to eller flere parter. En voldgiftsmands ydelser kan heller ikke betragtes som lignende ydelser efter artikel 9, stk. 2, litra e), som de ydelser, der udfoeres af de i bestemmelsen naevnte erhverv, da de, eftersom de er baseret paa betragtninger vedroerende ret og rimelighed, hverken har samme formaal som de ydelser, en advokat udfoerer i forbindelse med en forhandling med henblik paa en mindelig ordning, og som hovedsageligt baserer sig paa nyttehensyn og interesseafvejninger, eller samme formaal som ydelserne fra en raadgivningsvirksomhed, fra en ingenioer, fra en projekteringsvirksomhed eller fra en revisor.

Parter

I sag C-145/96,

angaaende en anmodning, som Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Tyskland), i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Bernd von Hoffmann

mod

Finanzamt Trier,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, 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

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne C.N. Kakouris (refererende dommer), G. Hirsch, H. Ragnemalm og R. Schintgen,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- Bernd von Hoffmann ved advokat Theo Bomm, Trier

- Finanzamt Trier ved dets chef, kontorchef Albert Bluemling, som befuldmaegtiget

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og fuldmaegtig Sabine Maass, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Joern Sack, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der i retsmodet den 25. februar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Bernd von Hoffmann ved Theo Bomm, af Finanzamt Trier ved afdelingschef Werner Widmann, Finansministeriet i Rheinland-Pfalz, som befuldmaegtiget, af den tyske regering ved ekspeditionssekretær Bernd Kloeke, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor J.E. Collins, som befuldmaegtiget, og barrister Nicholas Paines, og af Kommissionen ved juridisk konsulent Juergen Grunwald, som befuldmaegtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. april 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 15. marts 1996, indgaaet til Domstolen den 3. maj 1996, har Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmaalet er blevet rejst under en retssag, som Bernd von Hoffmann har anlagt mod Finanzamt Trier, og som vedrører betaling af omsætningsafgift af ydelser, han har præsteret som voldsmand i Frankrig.

3 Direktivets artikel 9, stk. 1, indeholder følgende hovedregel:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ...«

4 Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, bestemmer dernæst:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

...

- ydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger.«

5 I Tyskland indeholder Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) en § 3a, hvis stk. 1 har et lignende indhold som direktivets artikel 9, stk. 1.

6 Ifølge bestemmelserne i den nævnte § 3a, stk. 3, sammenholdt med stk. 4, nr. 3, således som de var affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, anses ydelser i forbindelse med virksomhed som advokat, patentagent, skatteraadgiver, revisor, sagkyndig, ingeniør og bestyrelsesmedlem samt juridisk, økonomisk og teknisk rådgivning, der ydes af andre erhvervsdrivende, som en undtagelse fra stk. 1 for udført på det sted, hvor modtageren driver virksomhed, såfremt modtageren er en erhvervsdrivende. Hvis en af de ovennævnte ydelser udfores for en virksomheds faste forretningssted, er det dog dette forretningssted, der skal anses for leveringssted for ydelsen. Ifølge UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a), anses leveringsstedet for videnskabelige eller lignende ydelser endvidere for at være det sted, hvor den erhvervsdrivende udelukkende eller i det væsentlige driver virksomhed.

7 Det fremgår af sagen, at Bernd von Hoffmann, der er professor i privatret ved Trier's Universitet, i 1987, 1988 og 1989 var voldgiftsmand ved Det Internationale Handelskammer, der har hjemsted i Paris. Bernd von Hoffmann var medlem af en international voldgiftsret, der bilægger tvistigheder mellem virksomheder ved afsigelse af voldgiftskendelser eller udvirker forlig mellem parterne som led i en mindelig overenskomst. Voldgiftsretten består af tre voldgiftsmaend og træder sammen for den enkelte sag. Det Internationale Handelskammer fastsætter honorarernes størrelse og disses fordeling mellem voldgiftsrettens medlemmer. Voldgiftsmaendenes vederlag udbetales gennem Det Internationale Handelskammer.

8 Finanzamt Trier, der er sagsoegt i hovedsagen, opkrævede omsætningsafgift i Tyskland af de honorarer, som Bernd von Hoffmann havde modtaget i de i sagen omhandlede år. De klager, som Bernd von Hoffmann indgav over denne afgiftsopkrævning, blev afvist som ubegrundede ved afgørelse af 19. juli 1994.

9 Bernd von Hoffmann har herefter anlagt sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz til prøvelse af denne afgørelse.

10 Det er ved den nævnte ret omtvistet mellem parterne, om der skal svares omsætningsafgift i Tyskland af de indtægter, som Bernd von Hoffmann har haft ved sin virksomhed som voldgiftsmand.

11 Bernd von Hoffmann har anført, at indtægterne ikke er afgiftspligtige i henhold til UStG's § 3a, stk. 1. De omhandlede ydelser er efter hans opfattelse omfattet af UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a), idet de er videnskabelige ydelser eller i det mindste lignende ydelser som en videnskabelig ydelse.

12 Finanzamt Trier har afvist denne klassificering og gjort gældende, at eftersom Bernd von Hoffmann er erhvervsdrivende, ligger leveringsstedet for de i sagen omhandlede ydelser i Tyskland, jf. reglen i UStG's § 3a, stk. 1.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz har indledningsvis fastslået, at de af Bernd von Hoffmann leverede ydelser hverken er videnskabelige ydelser eller »lignende ydelser« omfattet af § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a). Retten har endvidere anført, at virksomhed som voldgiftsmand heller ikke er virksomhed som sagkyndig, som advokat eller som juridisk rådgiver i betydningen i UStG's § 3a, stk. 4, nr. 3. Den bemærker imidlertid, at en anden fortolkning muligvis følger af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, navnlig fordi denne bestemmelse tillige henviser til »andre lignende ydelser«.

14 Idet Finanzgericht Rheinland-Pfalz herefter fandt, at en fortolkning af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, er nødvendig, for at Finanzgericht kan træffe afgørelse i den sag, der er indbragt for den, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 2, litra e), i afsnit VI i sjette momsdirektiv (tredje tilfældegruppe: 'ydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger') fortolkes saaledes, at den også omfatter ydelser præsteret af en voldgiftsmand?«

15 Med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, ikke vedrører erhverv - som dem, der udoeves af advokater, raadgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører - men ydelser.

Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter.

16 Det første spørgsmål, der opstår, er derfor, om en voldgiftsmands ydelse henhoerer under de ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt udfoeres i forbindelse med de erhverv, der opregnes i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led (dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 18, 22 og 25).

17 Hvad særligt angaar det fællesskabsretlige begreb advokat maa det fastslås, at dette i betragtning af den række ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt leveres i medlemsstaterne i forbindelse med dette erhverv, ikke omfatter en voldgiftsmands ydelser. For selv om voldgiftsmaend ofte vælges blandt advokater på grund af disses juridiske kundskaber, har de tjenesteydelser, der udfoeres af en advokat, hovedsageligt og sædvanligt til formaal at repræsentere og forsvare en persons interesser, hvorimod en voldgiftsmands ydelser hovedsageligt og sædvanligt har til formaal at bilægge en tvist mellem to eller flere parter, i givet fald på grundlag af ret og rimelighed.

18 Af samme grund svarer en voldgiftsmands ydelser hverken til dem, der udfoeres af en raadgivningsvirksomhed, af en ingeniør, af en projekteringsvirksomhed eller af en revisor. Ingen af de ydelser, der hovedsageligt eller sædvanligt leveres i forbindelse med hvert af disse erhverv, har nemlig til formaal at afgøre en tvist mellem to eller flere parter.

19 Det skal herefter undersøges, om en voldgiftsmands ydelser henhoerer under de »andre lignende ydelser«, der nævnes i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

20 Det fremgaar af ovennævnte dom i Linthorst, Pouwels en Scheres-sagen, præmis 19-22, at udtrykket »andre lignende ydelser« ikke henviser til nogen fællesnævner for de heterogene aktiviteter, der nævnes i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, men til ydelser, der er lignende i relation til hver enkelt af disse aktiviteter, som herved betragtes hver for sig.

21 En ydelse maa betragtes som lignende i relation til en af de i denne artikel nævnte aktiviteter, naar de begge har det samme formaal.

22 Hvad angaar en advokats ydelser bemærkes, at saafremt man sammenligner en forhandling med henblik på en mindelig ordning, hvilket er den advokatydelse, der mest ligner en voldgiftsmands ydelse, og en voldgiftsmands bilæggelse af en tvist, ses det, at disse to ydelser ikke har det samme formaal. Mens en advokat, der med sigte på en mindelig ordning deltager i en forhandling, herved normalt baserer sig på nyttehensyn og interesseafvejninger, er en voldgiftsmands bilæggelse af en tvist baseret på betragtninger vedrørende ret og rimelighed.

23 Under disse omstaendigheder kan en advokats og en voldgiftsmands ydelser ikke betragtes som lignende ydelser.

24 For saa vidt angaar ydelser fra en raadgivningsvirksomhed, fra en ingenioer, fra en projekteringsvirksomhed eller fra en revisor bemærkes, at ingen af disse forfølger det ovenfor beskrevne maal, som er formaalet med en voldgiftsmands ydelse.

25 De ydelser, der udfoeres af hvert af disse erhverv, og en voldgiftsmands ydelser kan foelgelig ikke betragtes som lignende ydelser.

26 Det foelger i det hele af det anfoerte, at det forelagte spoergsmaal skal besvares med, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, skal fortolkes saaledes, at den ikke omfatter ydelser praesteret af en voldgiftsmand.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, 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

(Sjette Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, ved kendelse af 15. marts 1996, for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, 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 den ikke omfatter ydelser praesteret af en voldgiftsmand.