

Sag C-421/10

Finanzamt Deggendorf

mod

Markus Stoppelkamp, som kurator for boet efter Harald Raab

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Moms – sjette direktiv – artikel 21, stk. 1, litra b) – fastlæggelse af det fiskale tilknytningssted – ydelser, der leveres af en tjenesteyder, der er bosiddende i samme land som aftageren af disse ydelser, men som har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i et andet land – begrebet »afgiftspligtig, der er etableret i udlandet««

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige personer

[Rådets direktiv 77/388, art. 21, stk. 1, litra b)]

Artikel 21, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2000/65, skal fortolkes således, at det er tilstrækkeligt med henblik på at kunne anse en afgiftspligtig for en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet, at den omhandlede afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i udlandet.

Navnlig i en situation, der er kendetegnet dels ved den omstændighed, at den afgiftspligtiges hjemsted for hans økonomiske virksomhed er kendt og befinder sig i et andet land end aftagerens, dels ved den omstændighed, at det er ubestridt, at der er tale om et faktisk og reelt hjemsted og ikke et fiktivt hjemsted eller en fiktiv etablering, kan det ikke tages i betragtning, at den afgiftspligtige eventuelt har sin private bopæl i indlandet.

Formodningen om, at tjenesteydelserne leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet, når nævnte afgiftspligtiges hjemsted for den økonomiske virksomhed er beliggende i udlandet, uanset hvor den pågældendes private bopæl befinder sig, gør det muligt at undgå, at aftageren, der er etableret i et land, som har kendskab til, at tjenesteyderen har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i udlandet, må iværksætte en efterforskning af, hvor nævnte tjenesteyders private bopæl er beliggende, og medvirker dermed til at sikre en pålidelig og korrekt momsopkrævning.

(jf. præmis 28 og 34-36 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

6. oktober 2011 (*)

»Moms – sjette direktiv – artikel 21, stk. 1, litra b) – fastlæggelse af det fiskale tilknytningssted – ydelser, der leveres af en tjenesteyder, der er bosiddende i samme land som aftageren af disse ydelser, men som har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i et andet land – begrebet »afgiftspligtig, der er etableret i udlandet««

I sag C-421/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 30. juni 2010, indgået til Domstolen den 25. august 2010, i sagen:

Finanzamt Deggendorf

mod

Markus Stoppelkamp, som kurator for boet efter Harald Raab,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-J. Kasel (refererende dommer), og dommerne E. Levits og M. Safjan,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved C. Blaschke og T. Henze, som befuldmægtigede
- den græske regering ved F. Dedousi, I. Pouli og I. Bakopoulos, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 21, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT L 269, s. 44, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Markus Stoppelkamp, i hans egenskab af kurator for boet efter Harald Raab, og Finanzamt Deggendorf (herefter »Finanzamt«) vedrørende fastlæggelse af betalingspligten for merværdiafgiften (herefter »moms«) på tjenesteydelser, som Harald Raab har leveret.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

4 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

5 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), bestemmer:

»Dog gælder følgende:

[...]

e) 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 erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

– virksomhed som vikarbureau

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 21 bestemmer:

»1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde.

Hvis den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne på betingelser, som de selv fastsætter, bestemme, at den betalingspligtige person er den person, for hvem den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages.

b) aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), eller aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 28b, punkt C, D, E og F, såfremt vedkommende i indlandet er registreret som afgiftspligtig, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet.

[...]«

7 Artikel 1 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land, med undtagelse af:

a) transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning til disse transportydelser, som i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15 eller artikel 16, stk. 1, afsnit B, C og D, i direktiv 77/388/EØF er afgiftsfritaget

b) tjenesteydelser i tilfælde, hvor afgiften kun påhviler aftageren i medfør af artikel 21, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF.«

Nationale bestemmelser

8 § 1, stk. 1, nr. 1), første punktum, i Umsatzsteuergesetz 1999 (momsloven, BGBl. 1999 I, s. 1270) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i hans virksomhed«, skal pålægges moms.

9 UStG's § 3 bestemmer:

»1. En tjenesteydelse foretages på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende udøver sin virksomhed, med forbehold af §§ 3b og 3f. Præsteres ydelserne fra et driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor tjenesteydelserne leveres.

[...]

3. Hvis aftageren af en af de andre ydelser, der er nævnt i stk. 4, er en virksomhed, anses ydelsen, som en undtagelse fra stk. 1, for leveret på det sted, hvor aftageren udøver sin virksomhed. Leveres andre ydelser på en erhvervsdrivendes driftssted, anses driftsstedet for det sted, hvor de andre ydelser præsteres. Er aftageren af en tjenesteydelse som omhandlet i stk. 4 ikke erhvervsdrivende og har sin bopæl eller hjemsted i et tredjeland, anses tjenesteydelsen for udført på aftagerens bopæl eller hjemsted. [...]

4. »Tjenesteydelser« som omhandlet i stk. 3:

[...]

7) virksomhed som vikarbureau

[...]«

10 UStG's § 13b, stk. 4, bestemmer:

»Ved en erhvervsdrivende, der er etableret i udlandet, forstås en erhvervsdrivende, der ikke har bopæl, hjemsted, virksomhedsledelse eller en filial i Tyskland, på øen Helgoland eller på et af de i § 1, stk. 3, nævnte områder. Herved er tidspunktet for erlæggelsen af ydelsen afgørende. Såfremt det er usikkert, om den erhvervsdrivende opfylder disse betingelser, er ydelsesmodtageren ikke afgiftspligtig, såfremt den erhvervsdrivende ved hjælp af en attest fra det Finanzamt, som efter afgiftsbestemmelserne er kompetent til at beskatte dennes omsætning, forelægger ydelsesmodtageren bevis for, at den erhvervsdrivende ikke er en erhvervsdrivende, der er omfattet af første punktum.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 I 2002 flyttede Harald Raab hjemstedet for sin økonomiske virksomhed fra Tyskland til Østrig. Han anmeldte således virksomhed to steder i Østrig under betegnelsen »Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst« (overdragelses-, administrations- og køretjenester). Hans økonomiske virksomhed bestod i at stille sine egne ansatte til rådighed for virksomheder etableret i Niederbayern (Tyskland) med henblik på udøvelse af transportvirksomhed i Tyskland.

12 Den 1. juli 2002 flyttede Harald Raab ligeledes sin private bopæl fra Tyskland til Østrig. Ifølge de kompetente toldmyndigheders konstateringer opholdt Harald Raab sig dog ofte i Tyskland, selv efter denne officielle adresseændring.

13 De østrigske skattemyndigheder tildelte Harald Raab et momsregistreringsnummer. Han fakturerede sine ydelser til de tyske speditørvirksomheder uden moms med påtegningen »afgiftspligt for aftageren af tjenesteydelserne i medfør af UStG's § 13b«.

14 Finanzamt fandt ikke, at betingelserne for forskydning af afgiftspligten til aftagerne af tjenesteydelserne i henhold til UStG's § 13b, stk. 1, første punktum, nr. 1), sammenholdt med UStG's § 13, stk. 4, var opfyldt. Ifølge Finanzamt var Harald Raab ikke en afgiftspligtig, der var etableret i udlandet, eftersom han i det omhandlede år havde sin private bopæl i indlandet. Finanzamt meddelte derfor Harald Raab en momsansættelse.

15 Harald Raab anlagde sag til prøvelse af denne momsansættelse. Retten i første instans gav ham medhold, idet hjemstedet for hans økonomiske virksomhed i 2002 var Østrig. Henset til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), andet afsnit, skal UStG's § 13b fortolkes således, at kun virksomhedens hjemsted har betydning for så vidt angår afgiftspligtige personers etablering i udlandet. Når der findes et sådant hjemsted – som det er tilfældet i hovedsagen – er

det uden betydning, at der samtidig findes en privat bopæl i indlandet.

16 Finanzamt iværksatte revisionsanke for Bundesfinanzhof og gjorde til støtte herfor gældende, at retten i første instans havde tilsidesat UStG's § 13b, stk. 4, hvoraf klart fremgår, at en erhvervsdrivende ikke kan anses for etableret i udlandet, når han har bopæl i indlandet.

17 Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt den tyske lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten, for så vidt som det følger af denne lovgivning, at betingelsen for anvendelse af mekanismen med forskydning af afgiftspligten, hvorefter der skal være tale om en »erhvervsdrivende, der er etableret i udlandet«, ikke er opfyldt, når den erhvervsdrivende har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i udlandet, men har privat bopæl i indlandet. For at momsen påhviler den afgiftspligtige aftager af en ydelse, er det imidlertid i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), tilstrækkeligt, at ydelsen leveres af en »im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen« (afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet). Dette begreb er dog hverken defineret i sjette direktivs artikel 21 eller i andre af direktivets bestemmelser.

18 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en afgiftspligtig person »en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet« som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 21, stk. 1, litra b), [...] når hjemstedet for den pågældende persons virksomhed er beliggende i udlandet, eller gælder det som en yderligere betingelse, at den pågældende person ikke har privat bopæl i indlandet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af den franske version af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), sammenholdt med den tyske version af samme bestemmelse, at den tyske version i den foreliggende sag ikke har anvendt udtrykket »assujetti non établi à l'intérieur du pays « (afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet). Den tyske version anvender udtrykket »im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen«, hvis ordrette oversættelse er »afgiftspligtig, der er etableret i udlandet«.

20 Det præjudicielle spørgsmål må derfor forstås således, at der herved nærmere bestemt ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det med henblik på at kunne anse en afgiftspligtig for en »im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen« (afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet), som omhandlet i den tyske version af denne bestemmelse, er tilstrækkeligt, at den omhandlede afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i udlandet, eller om det yderligere er en betingelse, at den pågældende ikke har privat bopæl i indlandet.

21 Herved bemærkes, således som den forelæggende ret har gjort det, at der i den tyske version af sjette direktiv ikke findes en definition af begrebet »afgiftspligtig, der er etableret i udlandet«.

22 Det bemærkes imidlertid, at det pågældende begreb inden de ændringer, der blev indført ved direktiv 2000/65, foruden i den tyske version fandtes i bl.a. den spanske, danske, engelske, franske, italienske, nederlandske, portugisiske og svenske version af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b). Efter ikrafttrædelsen af dette ændringsdirektiv anvender alle disse sprogversioner dog nu i modsætning til den tyske version et begreb, der svarer til »afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet«.

23 Dette begreb findes – til forskel fra det begreb, der anvendes i den tyske version af sjette

direktiv – ikke blot i andre af sjette direktivs bestemmelser, bl.a. artikel 17, stk. 4, men er endvidere defineret i en anden EU-retlig bestemmelse.

24 Ottende direktivs artikel 1 præciserer nemlig begrebet »afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet« (jf. dom af 16.7.2009, sag C-244/08, Kommissionen mod Italien, præmis 26).

25 I henhold til denne artikel forudsætter en status som afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet, at den afgiftspligtige ikke i løbet af den omhandlede periode råder over nogen af de tilknytningsmomenter i indlandet, der er identificeret i bestemmelsen (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 27).

26 I første række blandt disse tilknytningsmomenter kommer således hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 28).

27 Som det fremgår af ordlyden af ottende direktivs artikel 1, kan de andre tilknytningsmomenter, der er opregnet heri, dvs. den afgiftspligtiges bopæl eller sædvanlige opholdssted, kun tages i betragtning med henblik på fastlæggelsen af det sted, hvor den afgiftspligtige anses for »etableret«, såfremt der ingen relevante oplysninger foreligger med hensyn til hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet.

28 Heraf følger, at i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, der er kendetegnet dels ved den omstændighed, at den afgiftspligtiges hjemsted for hans økonomiske virksomhed er kendt og befinder sig i et andet land end aftagerens, dels ved den omstændighed, at det er ubestridt, at der er tale om et faktisk og reelt hjemsted og ikke et fiktivt hjemsted eller en fiktiv etablering, kan det ikke tages i betragtning, at den afgiftspligtige eventuelt har sin private bopæl i indlandet.

29 Denne konklusion er endvidere i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende fastlæggelse af hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed på momsområdet, således som den navnlig fremgår af dom af 28. juni 2007, Planzer Luxembourg (sag C-73/06, Sml. I, s. 5655), om fortolkning af artikel 1 i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40).

30 Som Domstolen fastslog i nævnte doms præmis 61, indebærer fastlæggelsen af hjemstedet for et selskabs økonomiske virksomhed, at der skal tages hensyn til en bred vifte af faktorer, herunder først og fremmest selskabets vedtægtsmæssige hjemsted, stedet, hvor selskabets centrale administration befinder sig, hvor ledelsen træder sammen, og stedet – normalt det samme – hvor selskabets forretningspolitik fastlægges.

31 Andre faktorer, såsom ledernes bopæl og stedet, hvor generalforsamlingen afholdes, kan tages i betragtning i anden række, såfremt det f.eks. drejer sig om at fastlægge det faktiske hjemsted for et selskab, der har en fiktiv etablering, som den, der er kendetegnet ved et »postkasse«-firma (jf. i denne retning Planzer Luxembourg-dommen, præmis 61 og 62).

32 En fortolkning, hvorefter der ved fastlæggelsen af den afgiftspligtige tjenesteyders etableringssted kun kan tages hensyn til sidstnævntes private bopæl, såfremt der ikke foreligger tilknytningsmomenter, der er direkte knyttet til nævnte tjenesteyders økonomiske virksomhed, såsom hjemstedet for den økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, er ligeledes i overensstemmelse med den logik, der ligger til grund for sjette direktivs artikel 4, stk. 1, idet denne bestemmelse kun omhandler den afgiftspligtige i

forbindelse med dennes økonomiske virksomhed.

33 Det skal tilføjes, at sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), har til formål at fritage den afgiftspligtige, der er etableret i en medlemsstat, fra kravet om at skulle overholde forpligtelserne i henhold til direktivets artikel 22 i andre medlemsstater, hvor han leverer tjenesteydelser eller varer. En udelukkelse af forskydning af afgiftspligten i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede vil dog indebære, at virkeliggørelsen af dette mål bringes alvorligt i fare.

34 Som den forelæggende ret har anført, giver ovennævnte fortolkning endvidere en højere grad af retssikkerhed, for så vidt som formodningen om, at tjenesteydelserne leveres af en »afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet«, når nævnte afgiftspligtiges hjemsted for den økonomiske virksomhed er beliggende i udlandet, uanset hvor den pågældendes private bopæl befinder sig, kan lette anvendelsen af sjette direktivs bestemmelser og dermed medvirker til at sikre en pålidelig og korrekt momsopkrævning.

35 Denne antagelse gør det nemlig muligt at undgå, at aftageren, der er etableret i et land, som har kendskab til, at tjenesteyderen har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i udlandet – således som det er tilfældet i hovedsagen – må iværksætte en efterforskning af, hvor nævnte tjenesteyders private bopæl er beliggende.

36 Henset til ovenstående betragtninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det er tilstrækkeligt med henblik på at kunne anse en afgiftspligtig for en »afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet«, at den omhandlede afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i udlandet.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 21, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000, skal fortolkes således, at det er tilstrækkeligt med henblik på at kunne anse en afgiftspligtig for en »afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet«, at den omhandlede afgiftspligtige har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i udlandet.

Underskrifter

*Processprog: tysk.