

61996C0145

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 24. april 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Naervaerende praejudicielle forelaeggelse vedroerer betaling af moms af voldgiftsmaends honorarer. Skal der betales afgift af disse i den medlemsstat, som er voldgiftsmandens hjemstat, i den stat, hvor den voldgiftsret, der betaler ham, har hjemsted, eller i voldgiftssagens parterers hjemstat (eller hjemstater)? Dette spoergsmaal afhaenger af fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv (1). Navnlig spoerges, om ydelser fra voldgiftsmaend er ydelser fra »raadgivningsvirksomheder« eller fra »advokater«, eller om de er »andre lignende ydelser«.

I - Relevante retsregler og faktiske omstaendigheder

A - Retsforhandlinger for den nationale ret

2 Sagsoegeren i hovedsagen (herefter »sagsoegeren«), professor Bernd von Hoffmann, er professor i privatret ved Trier's Universitet, Tyskland. I 1987, 1988 og 1989 arbejdede han som voldgiftsmand ved Det Internationale Handelskammer (herefter »ICC«), der har hjemsted i Paris. Han var medlem af flere internationale voldgiftsretter, der bilagde tvistigheder mellem virksomheder ved afsigelse af voldgiftskendelser, eller som soegte at udvirke forlig mellem parterne. Disse retter bestaar af tre voldgiftsmaend, der udpeges for den enkelte sag; formanden udpeges af ICC, mens hans to kolleger foreslaas af parterne og derefter udnaevnes af ICC. Forhandlingerne ved voldgiftsretterne og afsigelsen af deres kendelser fandt alle sted i Paris. Parterne i voldgiftssagerne havde alle forretningssted uden for Tyskland (2). ICC fastsaetter honorarerne og deres fordeling mellem voldgiftsrettens medlemmer. Disses vederlag betales ikke af parterne, men gennem ICC.

3 Finanzamt Trier (Skatte- og Afgiftskontoret i Trier, herefter »sagsoegte«) afkraevede sagsoegeren moms af de honorarer, han havde faaet udbetalt af ICC. Sagsoegerens klager blev afvist som ubegrundede. Han anlagde sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz (herefter »den nationale ret«), som for det foerste fastslog, at sagsoegeren i forbindelse med sin virksomhed som voldgiftsmand leverede tjenesteydelser som led i en selvstaendig erhvervsvirksomhed, og for det andet, at tjenesteydelserne blev leveret til ICC (3).

4 Efter den nationale rets opfattelse er det egentlige spoergsmaal i sagen, om »ydelse[r] [blev erlagt] i ind- eller udlandet«. Under forhandlingerne for den nationale ret er det bl.a. blevet droeftet,

om ydelserne var videnskabelige eller lignende ydelser. I saa henseende fandt den nationale ret, at kravene i de relevante bestemmelser i tysk ret (4) ikke var opfyldt (5). Efter tysk ret (6) kunne sagsoegeren heller ikke antages at »udoeve virksomhed som sagkyndig, advokat eller raadgiver«. Selv om sagsoegeren var advokat og sagkyndig, kunne han ikke antages at levere ydelser som sagkyndig, for ogsaa dommere bygger deres afgørelser paa erklæringer fra eksperter. Efter den nationale rets opfattelse var de af sagsoegte udfoerte ydelser heller ikke omfattet af den liberale virksomhed, der udoeves af en advokat. Endelig kunne de ikke beskrives som »raadgivningsydelser«, eftersom en voldgiftsmands virksomhed gaar ud paa at bringe voldgiftsproceduren til en tilfredsstillende afslutning og foelgelig »rækker videre end en blot raadgivende funktion«. Den nationale ret fastslog herefter, at ifoelge tysk ret var leveringsstedet for sagsoegerens ydelser Tyskland.

5 Den nationale ret anerkendte imidlertid, at artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv er forskellig, og navnlig, at udtrykket »andre lignende ydelser« [synes] at vaere videre formuleret end § 3a, stk. 4, nr. 3, i UStG 1980. Den omstaendighed, at ydelser fra en voldgiftsmand efter deres karakter udgoer en del af en advokats potentielle virksomhedsomraade, kunne vaere tilstraekkelig til, at de maa sidestilles med ydelser fra advokater i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e). Retten har foelgelig forelagt foelgende spoergsmaal for Domstolen i medfoer af EF-traktatens artikel 177:

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

B - Faellesskabsbestemmelser

6 Artikel 9 i sjette direktiv vedroerer »tjenesteydelser«. De relevante bestemmelser i naervaerende sag er foelgende:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstaas det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted.

2. Dog gaelder foelgende:

...

e) leveringsstedet for foelgende tjenesteydelser, som praesteres for aftagere, der er etableret uden for Faellesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Faellesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessig virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen praesteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted:

...

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

...«

7 Artikel 21, som er den eneste artikel i afsnit XII i sjette direktiv, og som omhandler »betalingspligtige personer«, bestemmer i nr. 1, litra b), at mervaerdiafgiften paahviler »aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet«; dog kan »medlemsstaterne ... bestemme, at yderen haefter solidarisk for afgiftens

erlaeggelse«.

II - Indlaeg

8 Der er afgivet skriftlige og mundtlige indlaeg af sagsoegeren, sagsoegte, Forbundsrepublikken Tyskland og af Kommissionen. Advokaten for Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland afgav alene indlaeg under den mundtlige forhandling.

III - Gennemgang

A - Forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9

9 Til alt held er spoergsmaalet om forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9 i sjette direktiv blevet endeligt afgjort i Domstolens nyeste praksis. Forbundsrepublikken Tyskland har i overensstemmelse med det standpunkt, den indtog i Dudda-sagen (7), i sit skriftlige indlaeg i naervaerende sag betegnet artikel 9, stk. 2, litra e), som en undtagelsesbestemmelse til hovedreglen i artikel 9, stk. 1, hvorfor den skal fortolkes snaevent. Den har navnlig - hvad den var berettiget til - taget afstand fra den opfattelse, som jeg var gaaet ind for i punkt 26-31 i mit forslag til afgoerelse i Dudda-sagen [i den paagaeldende sag vedroerende artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette direktiv]. I den naevnte sag afviste Domstolen imidlertid Forbundsrepublikken Tysklands argumentation med foelgende bemaerkninger (8), og det toer formodes, at den ogsaa vil goere det i denne sag:

»Det bemaerkes hertil, at for saa vidt angaar forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9 i sjette direktiv, har Domstolen allerede fastslaaet, at artikel 9, stk. 2, opregner en raeke saerlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen paa omraadet. Formaalet med disse bestemmelser, som det fremgaar af artikel 9, stk. 3, er, om end kun for en raeke specifikke situationer, dels at undgaa kompetencekonflikter, der kan medfoere dobbelt afgiftspaalgning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes ... (9).

Heraf foelger, at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillaege artiklens stk. 1 stoerre vaegt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfaelde maa afgoeres, er, om der foreligger et af de tilfaelde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse.

Det er derfor noedvendigt at bestemme anvendelsesomraadet for artikel 9, stk. 2, i lyset af formaalet med bestemmelsen, som fremgaar af direktivets syvende betragtning, der lyder saaledes:

'Fastsaettelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medfoert kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt boer fastsaettes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, boer dette sted dog fastsaettes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgaar i godernes pris'.

Formaalet med artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv er altsaa som helhed at indfoere en saerordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgaar i godernes pris.«

10 Efter retsmoedet i naervaerende sag er fortolkningen i Dudda-dommen af forholdet mellem artikel 9, stk. 1 og 2, i sjette direktiv og artikel 9, stk. 2, litra e), blevet anvendt af Domstolen i Linthorst, Pouwels en Scheres-dommen (10). Spoergsmaalet om, hvorvidt de af sagsoegeren leverede ydelser er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e), kan derfor efter min opfattelse afgøres, uden at man herved skal fortolke denne bestemmelse snaevent.

B - Virkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), i Forbundsrepublikken Tyskland

11 Spoergsmaalet om den direkte virkning af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv er blevet rejst i nogle af indlaeggene for Domstolen. Jeg mener imidlertid ikke, at det er noedvendigt at tage stilling til dette spoergsmaal, for det fremgaar klart af forelaeggelseskendelsen, at den nationale ret - med fuld foeje - har til hensigt at sikre, at UStG, hvorved sjette direktiv gennemfoeres i Forbundsrepublikken Tyskland, fortolkes og anvendes i overensstemmelse med Domstolens fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra e).

C - Aftagerne af tjenesteydelserne

12 Forbundsrepublikken Tyskland, Kommissionen og Det Forenede Kongerige har udtrykt forbehold over for den nationale rets antagelse om, at sagsoegerens tjenesteydelser som voldgiftsmand blev leveret til ICC, men der er ikke for Domstolen rejst noget spoergsmaal herom.

13 Naar der er tale om privat voldgift, er der ingen tvivl om, at disse ydelser leveres til parterne. Hvorvidt det forholder sig anderledes inden for ICC-systemet, afhaenger af den nationale rets konstateringer vedroerende faktum, og i mangel af saadanne konstateringer ville Domstolen hengive sig til spekulationer vedroerende det virkelige forhold mellem paa den ene side voldgiftsmanden og paa den anden side parterne i voldgiftsproceduren ved ICC.

14 Anvendelsen af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv afhaenger naturligvis af, hvorvidt aftageren af tjenesteydelserne er etableret uden for Faellesskabet eller er en afgiftspligtig person, som er etableret i Faellesskabet, hvilke spoergsmaal den nationale ret skal bringe paa det rene, eventuelt med bistand fra Domstolen. Efter de oplysninger, Kommissionen fremlagde i retsmoedet, er ICC ifoelge fransk ret fritaget for betaling af moms, men ICC har udstedt et cirkulaere, ifoelge hvilket voldgiftsmaendenes honorarer ikke indbefatter merværdiafgift, og en voldgiftsmand, der er pligtig at betale denne afgift, kan soege den godtgjort direkte fra parterne.

15 Domstolen har saaledes i den for nyligt afsagte dom i Phytheron International-sagen udtalt, at »hvis Domstolen lagde de faktiske omstaendigheder til grund, som er blevet naevnt under retsforhandlingerne for den, ville selve indholdet af det problem, som de praejudicielle spoergsmaal rejser, blive aendret«, og at denne omstaendighed »vil ... vaere uforenelig med Domstolens opgaver i henhold til traktatens artikel 177 og med Domstolens forpligtelse til at give medlemsstaternes regeringer samt andre beroerte parter mulighed for at afgive indlaeg ...« (11).

16 Efter min opfattelse boer Domstolen derfor overlade ethvert spoergsmaal om, hvem den virkelige aftager af tjenesteydelserne er, og hvilken status aftageren har med hensyn til beskatning, til den nationale ret og boer holde sig til en besvarelse af det forelagte spoergsmaal, som er, om artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, omfatter ydelser fra en voldgiftsmand.

D - Tjenesteydelser omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv

17 Domstolen har for nylig i Linthorst-dommen angivet den rette fremgangsmaade ved fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Det var blevet gjort gaeldende, at dyrlaegeydelser maatte vaere omfattet af dette led som »lignende ydelser«. Jeg anfoerte i forslaget til afgoerelse, at det ikke paa grundlag af indholdet af de opregnede ydelser i det naevnte led var muligt at anvende fortolkningsprincippet om artsidentitet (ejusdem generis principle of

construction) (12), da »anvendelsen af det naevnte princip forudsætter, at det er muligt af de emner, som opregnes i den her behandlede lovtekst, at identificere en art, som gaar forud for de almindelige vendinger, [og at] det vigtige er at lede efter et tilstraekkeligt faelles element, saaledes at man kan identificere en genkendelig kategori«. Jeg mente ikke, at der kunne paavises et saadant faelles element.

18 Sagsoegeren goer gaeldende, at der er et faelles element, som forbinder de tjenesteydelser, der omhandles i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, nemlig at de alle er specialiserede tjenesteydelser af hoej kvalitet, som man har overladt det til de paagaeldende liberale erhvervsdrivende at levere paa grund af en saerlig tillid til deres personlige haederlighed og faglige kunnen, hvilket i saerlig grad gaelder, naar en professor i retsvidenskab udpeges som voldgiftsmand. Domstolen fastslog imidlertid i Linthorst-dommen, at »den eneste faellesnaevner for de deri naevnte heterogene aktiviteter er, at de alle er liberale erhverv«, men derefter bemaerkede den, at »faellesskabslovgiver ... hvis han havde oensket, at alle former for virksomhed, der udoeves selvstaendigt, skulle vaere omfattet af denne bestemmelse, [dog ville] have angivet dem i generelle termer« (13). Dette synes at udelukke ethvert forsoeg paa at udlede et overordnet princip paa grundlag af de opregnede tjenesteydelser.

19 Det forekommer derfor mere relevant at undersøge, om sagsoegerens ydelser er omfattet af en af de opregnede beskrivelser eller ligner den. Sagsoegeren goer gaeldende, at hans tjenesteydelser ikke blot ligner en advokats ydelser, men at de faktisk er identiske med en del af saadanne ydelser. Det er rigtigt, at det i forbindelse med sagsoegerens virksomhed som voldgiftsmand helt klart maa undersøges, om den er en advokatydelse, men dette spoergsmaal har en videre rækkevidde.

20 Foer jeg kommer til en konklusion vedroerende dette spoergsmaal, skal jeg fremsaette nogle generelle bemaerkninger om ydelser fra voldgiftsmaend, som navnlig er foranlediget af en bemaerkning i Kommissionens skriftlige indlaeg, hvorefter det er saa sjaeldent, at advokater virker som voldgiftsmaend i private voldgiftsretter, at lovgiver ikke har naevnt dem saerskilt. Dette indlaeg blev ganske vist afgivet baade foer dommen i Dudda- og i Linthorst-sagen og hviler paa den antagelse, at det tredje led var en opregning af tjenesteydelser fra selvstaendige erhvervsdrivende ved hjalp af eksempler. Jeg finder det imidlertid overraskende, at det skulle anses for sjaeldent, at advokater virker som voldgiftsmaend. I hvert fald i common-law-landene er det paa ingen maade usaedvanligt for en advokat at vaere voldgiftsmand i forbindelse med privat voldgift. Det er faktisk almindeligt forekommende. Parterne i privat voldgift kan naturligvis fastsaette deres voldgiftsmands (voldgiftsmaends) eventuelle kvalifikationer. Ofte vil det i voldgiftsaftalen blive overladt til praesidenten for et fagligt organ at vaelge en voldgiftsmand i mangel af enighed mellem parterne. Paa denne maade kan den valgte voldgiftsmand - som ikke er valgt i henhold til individuel overenskomst - vaere en advokat, en ingeniør, en arkitekt eller en revisor. Faktisk kan en saadan voldgiftsmand vaere en hvilken som helst anden faguddannet person eller simpelt hen en person med bred erhvervsmaessig erfaring eller anden relevant erfaring.

21 Som Det Forenede Kongeriges repraesentant anfoerte, er der i nogle medlemsstater, saaledes i Det Forenede Kongerige og Irland, endog to saerskilte omraader inden for advokatgerningen, som traditionelt er specialiseret i ydelse af forskellige former for juridiske tjenesteydelser. Det er derfor vanskeligt at forestille sig, at faellesskabslovgiver med anvendelsen af artsbetegnelsen »advokater« kun havde til hensigt at lade de tjenesteydelser vaere omfattet, der leveres af advokater, som handler paa vegne af en bestemt klient. Efter min mening foreslaar Kommissionen med rette, at der maa tages hensyn til tjenesteydelsernes art og indhold. Det er herefter klart, at selv om advokater, naar de udpeges til at virke som voldgiftsmaend, ikke laengere direkte repraesenterer en bestemt klient, varetager de generelt interesserne for parterne i voldgiftssagen, som i oevrigt har valgt voldgift som et middel til at opnaa en endelig og bindende afgoerelse baade hurtigt og med rimelige omkostninger.

22 En selvstaendigt praktiserende advokat, som paatager sig hvervet som voldgiftsmand, vaelges efter min mening paa grund af hans juridiske fagkundskaber, ligesom ingenioerer og revisorer, saaledes som Det Forenede Kongerige anfoerte, vaelges paa grundlag af deres faglige kundskaber inden for deres respektive fag (14). Efter min opfattelse leverer en saadan advokat advokatydelser som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Spoergsmaalet, om sagsoegeren er en saadan advokat, maa den nationale ret tage stilling til. Hensynet til faellesskabsrettens ensartethed kraever efter min mening, at begrebet »advokat« fortolkes ensartet. I dommen i sagen AM & S Europe mod Kommissionen (15) fastslog Domstolen, at beskyttelsen af advokaters tavshedspligt kun omfattede juridisk raadgivning fra en »advokat med bestalling i en af medlemsstaterne« (16), saaledes som dette er reguleret for hver enkelt medlemsstat i Raadets direktiv 77/249/EOEF af 22. marts 1977 om lettelser med henblik paa den faktiske gennemfoerelse af advokaters frie udveksling af tjenesteydelser (17). Jeg mener, at sjette direktiv boer fortolkes paa samme maade for saa vidt angaar tjenesteydelser fra advokater. Selv om sagsoegeren imidlertid ikke opfylder dette kriterium - nemlig at vaere advokat som defineret i artikel 2 i direktiv 77/249 (altsaa »Rechtsanwalt« i Tyskland) - kan han ligeledes antages at virke som raadgivningsvirksomhed, et ord med vidt indhold eller, som jeg anfoerte i mit forslag til afgoerelse i Linthorst-sagen, af »ubestemmelig ... rækkevidde« (18). Personer, der selvstaendigt leverer tjenesteydelser som voldgiftsmaend, kan foelgelig efter min mening betragtes som »raadgivningsvirksomheder« eller deres virksomheder som »projekteringsvirksomheder«. Jeg er enig i Det Forenede Kongeriges opfattelse, hvorefter medtagelsen af disse beskrivelser viser, at det var lovgivers intention at give dette led i artikel 9 et vidt omfang.

23 Jeg er ogsaa enig i Det Forenede Kongeriges opfattelse, hvorefter det, navnlig set fra voldgiftsparternes synspunkt, ville vaere ulogisk (og saaledes potentielt en haemsko for valget af Faellesskabet som hjemsted for international voldgift) (19), saafremt det skulle antages, at ydelser fra voldgiftsmaend udfoeres paa et andet sted end ydelserne fra de advokater, som ofte medvirker paa parternes vegne under voldgiften. Som det ogsaa er anfoert af Det Forenede Kongerige, ville en udelukkelse af voldgiftsmaend fra det tredje led bevirke (idet jeg ser bort fra en eventuel saerlig rolle for ICC), at der blev paalagt voldgiftsmaendenes honorarer moms, som skulle betales af parter, som i enhver henseende er etableret uden for Faellesskabet. Dette ville ikke vaere i overensstemmelse med sjette direktivs opbygning og formaal, navnlig for saa vidt angaar dets artikel 9, saaledes som den er blevet fortolket af Domstolen i Dudda-dommen (20).

24 Saafremt sagsoegerens virksomhed ikke er ydelser fra advokater eller raadgivningsvirksomheder, er den efter min mening omfattet af »andre lignende ydelser« i den forstand, at den svarer til en advokats virksomhed. Det foelger af Linthorst-dommen, at den almindelige fremgangsmaade, der skal foelges ved fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv, indebaerer, at betingelsen for, at tjenesteydelser, som angiveligt ligner en af de opregnede ydelser, faktisk er omfattet af udtrykket »samt andre lignende ydelser«, er, at de skal kunne anses for i tilstraekkelig grad at ligne en af de »aktiviteter, som ... hovedsageligt og saedvanligt« (21) udfoeres af de erhverv, der udtrykkeligt opregnes i dette led. Den foreliggende

sag vedroerer en professor i privatret. Det er derfor nødvendigt at sammenligne en saadan voldgiftsmands ydelser med dem, der normalt præsteres af advokater. Hvis saadanne ydelser ligner »ydelser fra advokater«, vil det ikke være nødvendigt at undersøge, om de alternativt kan anses for at ligne »ydelser fra raadgivningsvirksomheder«.

25 I Dudda-dommen udtalte Domstolen vedroerende udtrykket »lignende virksomhed«, der anvendes i artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette direktiv, bl.a. i forbindelse med udtrykkene »virksomhed inden for kunst« og »underholdning«, at »ikke alene ydelser, som bestaar i virksomhed inden for bl.a. kunst og underholdning, men ogsaa ydelser, som blot bestaar i lignende aktiviteter, omfattes af bestemmelsen« (22). Jeg mener, at samme synspunkt maa anlægges paa begrebet »andre lignende ydelser« i artikel 9, stk. 2, litra e).

26 Jeg mener ikke, at den omstaendighed, at ydelser fra voldgiftsmaend adskiller sig fra de ydelser, der normalt udfoeres af advokater - dvs. loesning af tvister i modsætning til raadgivning - er til hinder for, at ydelser fra voldgiftsmaend anses for at ligne ydelser fra advokater. De »aktiviteter, som ... hovedsageligt og saedvanligt« (23) udfoeres af »advokater«, omfatter mange former for raadgivning af klienter og forhandlinger paa klienters vegne saavel som repraesentation i retssager.

27 Da jeg imidlertid allerede har givet udtryk for den opfattelse, at voldgiftsydelserne i denne sag - med forbehold for den nationale rets konstateringer vedroerende sagsoegerens erhvervsmaessige stilling - er advokatydelser, er jeg ikke i tvivl om, at de alternativt er lignende ydelser som advokatydelser.

28 Jeg bemaerker endvidere, at til forskel fra dyrlaegeydelser, om hvilke det rimeligvis kun kunne antages, at de bevidst var udeladt fra listen, kan tilsvarende betragtninger ikke anlægges for saa vidt angaar voldgiftsmaend (24). Paa baggrund af de talloese former for og typer af voldgiftssager er det ikke overraskende, at der ikke blev indsat en udtrykkelig henvisning til ydelser fra voldgiftsmaend i artikel 9, stk. 2, litra e). Efter min mening er de ideelt egnet til, at man alt efter omstaendighederne i forbindelse med den konkrete voldgift betragter dem som lignende ydelser som ydelser fra »raadgivningsvirksomheder«, »ingenioerer« eller »advokater«.

29 Endelig bemaerkes, at der, isaer under retsmoedet, blev givet udtryk for visse betaenkeligheder med hensyn til, om sagsoegeren, saafremt artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv blev anset for anvendelig, som foelge heraf ville være i stand til at undgaa at betale moms. Jeg mener ikke, at sagsoegeren proever at unddrage sig beskatning. Hvis Domstolen fastslaar - og det boer den efter min mening - at artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, er det efter min opfattelse klart, at medlemsstaterne efter artikel 21, nr. 1, litra b), er forpligtet til at paalægge den, som tjenesteydelser omfattes af artikel 9, stk. 2, litra e), er blevet leveret til »af en i udlandet etableret afgiftspligtig person«, at betale den skyldige moms. Antages det saaledes, at sagsoegerens ydelser blev leveret til ICC som en afgiftspligtig person etableret i Paris, maatte det have paahvilet de kompetente franske myndigheder at soege momsen betalt af ICC. I oevrigt kan medlemsstaterne i henhold til artikel 21, nr. 1, litra b), »bestemme, at yderen haefter solidarisk for afgiftens erlaeggelse«. Frankrig ses ikke at have benyttet sig af denne mulighed, en afgoerelse, som sagsoegeren ikke har noget ansvar for. Hvis tjenesteydelserne derimod leveres til parter, der er etableret uden for Faellesskabet, skal der ikke betales moms.

IV - Forslag til afgoerelse

30 I lyset af det anfoerte foreslaar jeg, at Domstolen besvarer det af Finanzgericht Rheinland-Pfalz forelagte spoergsmaal som foelger:

»Artikel 9, stk. 2, litra e), 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 omfatter voldgiftsydelser, der

udfoeres af advokater med bestalling. Saafremt en voldgiftsmand ikke er advokat med bestalling, kan hans virksomhed betragtes som raadgivningsvirksomhed; under alle omstaendigheder er ydelser fra en voldgiftsmand, saafremt han er valgt paa grund af sine juridiske fagkundskaber, lignende ydelser som ydelser fra advokater.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Det oplyses ikke i forelaeggelseskendelsen, om parterne havde hjemsted inden for eller uden for Faelllesskabet, eller om begge dele forekom.

(3) - Afgørelsen støttedes herved aabenbart paa § 1, stk. 1, og § 3a, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz 1980 (lov af 1980 om omsaetningsafgift, herefter »UStG«, jf. BGBl. s. 1953).

(4) - Jf. § 3a, stk. 3, sammenholdt med § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a), i UStG, som ifølge den nationale ret bestemmer, at det sted, hvor »kunstneriske, videnskabelige, undervisningsmaessige, sportslige, underholdningsmaessige eller lignende ydelser, herunder ydelser præsteret af de forskellige arrangører« skal anses for at blive leveret, er det sted, hvor leverandoeren udoever sin virksomhed.

(5) - Den nationale ret var af den opfattelse, at sagsoegerens tjenesteydelser i hvert fald ikke efter tysk ret kunne betragtes som virksomhed i form af anvendt videnskab, der som videnskabelige ydelser skulle beskattes paa leveringsstedet.

(6) - Jf. § 3a, stk. 4, nr. 3, i UStG.

(7) - Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Sml. I, s. 4595.

(8) - Jf. dommens præmis 20-23.

(9) - Domstolen henviser til dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14.

(10) - Dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Sml. I, s. 1195, herefter »Linthorst-dommen«. Se generelt dommens præmis 10 og 11 samt vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), præmis 19-23; jf. ogsaa mit forslag til afgørelse, henholdsvis punkt 8, 9 og 10 og punkt 19-25.

(11) - Dom af 20.3.1997, sag C-352/95, Sml. I, s. 1729, præmis 12 og 14.

(12) - Jf. punkt 21 i mit forslag til afgørelse. For en fremstilling af »ejusdem generis-princippet« henvises f.eks. til Bennion: Statutory Interpretation, Butterworths, 2. udg., 1992, s. 860 ff.

(13) - A.st., præmis 20.

(14) - Jeg er saaledes enig i den opfattelse, Bundesfinanzhof gav udtryk for i sin dom af 17.11.1960 (sag IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III, 1961, s. 60), hvorefter advokater vælges som voldgiftsmaend, netop fordi de er advokater, og at man derfor kan gaa ud fra, at de vil handle med tilstraekkelig uafhaengighed. Paa grund af deres faglige erfaring, som hovedsagelig omfatter loesningen af juridiske problemer paa grundlag af en objektiv anvendelse af retsprincipper, er de saerligt egnede med henblik paa mange typer voldgiftssager. Selv om Bundesfinanzhof var enig i, at »advokater i almindelighed varetager en enkelt parts interesser«, bemaerkede den ogsaa med rette, at dette »ikke er en absolut regel ... [og at] advokaten ogsaa kan raadgive flere parter, der spoerger ham til raads i faellesskab«, og »han kan ogsaa forsoege at forlige de modstaaende interesser hos flere parter i et mellemvaerende, naar de har en faelles interesse i at faa deres uoverensstemmelse bragt ud af verden«.

(15) - Dom af 18.5.1982, sag 155/79, Sml. s. 1575.

(16) - A.st., praemis 25.

(17) - EFT L 78, s. 17.

(18) - A.st., punkt 24 i mit forslag til afgoerelse.

(19) - Jf. hertil punkt 5 i forslag til afgoerelse fra generaladvokat Darmon i Rich-sagen, dom af 25.7.1991, sag C-190/89, Sml. I, s. 3855.

(20) - Jf. navnlig praemis 21, 22 og 23, som er citeret i punkt 9 i naervaerende forslag til afgoerelse.

(21) - Dette udtryk anvendes af Domstolen i Linthorst-dommen, praemis 22.

(22) - A.st., praemis 25 (min fremhaevelse).

(23) - Praemis 22 i Linthorst-dommen.

(24) - Domstolen udtalte i praemis 21 i Linthorst-dommen: »Hvis lovgiver havde oensket at lade laegeprofessionen i almindelighed vaere omfattet af denne bestemmelse, da det er en virksomhed, der typisk udoeves selvstaendigt, ville han desuden have anfoert professionen i opregningen, naar henses til, at sjette direktiv i andre bestemmelser - hvilket generaladvokaten med rette har paapeget i punkt 22 i sit forslag til afgoerelse - konkret naevner dyrlaagetjenesteydelser, hvilket bl.a. er tilfaeldet i forbindelse med den midlertidige fritagelse i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F til sjette direktiv.« Derimod naevnes tjenesteydelser fra voldgiftsmaend ikke udtrykkeligt i sjette direktiv.