

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
av den 4 juli 1985*

I mål 168/84

har Finanzgericht (finansrätten) i Hamburg gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Gunter Berkholz, innehavare av den enskilda firman **abe-Werbung Alfred Berkholz**, Hamburg

och

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt.

Begäran avser tolkningen av artikel 9.1 och artikel 15.8 i rådets sjätte direktiv (77/388) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden O. Due samt domarna P. Pescatore och K Bahlmann,

generaladvokat: G. F. Mancini,

justitiesekreterare: D. Louterman, avdelningsdirektör,

som beaktat yttrandena från

- Frankrikes regering genom Jean-Claude Antonetti, tjänsteman vid generalsekretariatet för den interministeriella kommittén för frågor rörande det europeiska ekonomiska samarbetet, i det skriftliga förfarandet
- Danmarks regering genom Laurids Mikaelson, juridisk rådgivare vid utrikesministeriet, i det muntliga förfarandet

* Rättegångspråk: tyska.

— Europeiska gemenskapernas kommission genom juridiske rådgivaren Friedrich-Wilhelm Albrecht, i det skriftliga och muntliga förfarandet, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande vid sammanträde den 6 juni 1985,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

- 1 I beslut av den 30 april 1984, som inkom till domstolen den 2 juli 1984, har Finanzgericht i Hamburg i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt frågor angående tolkningen av artikel 9.1 och artikel 15.8 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s.1, fransk version; svensk specialutgåva; del 09, volym 01).

Bakgrunden till tvisten

- 2 Det framgår av beslutet om hänskjutande att sökanden i målet vid den nationella domstolen, företaget abe-Werbung Alfred Berkholtz, med säte i Hamburg, bl.a. bedriver en verksamhet som omfattar installation och drift av spelautomater, jukeboxar och liknande. Företaget driver merparten av dessa apparater i kaféer och matserveringar i Schleswig-Holstein och Hamburg. Det har också installerat ett antal spelautomater ombord på två av Deutsche Bundesbahns färjor som går i reguljärtrafik mellan Puttgarden på den tyska ön Fehmarn och Rødbyhavn i Danmark. Med jämna mellanrum utför abe-Werbungs anställda underhåll av apparaterna och reparerar och byter ut dem, varefter de reglerar kontot med Deutsche Bundesbahn på stället. Dessa anställda ägnar en del av sin arbetstid till denna verksamhet men sökanden har inte placerat någon fast personal ombord på färjorna.
- 3 De tyska skattemyndigheterna anser att ca 10 % av spelautomaternas omsättning sker när färjorna ligger i hamn i Tyskland, 25 % under färjornas överfart inom tyskt territorialvatten och återstoden antingen på öppet hav eller på danskt territorialvatten eller i dansk hamn. Motparten Finanzamt har

tagit ut skatt på hela abe-Werbungs omsättning på de båda färjorna under 1980 genom att hänföra omsättningen till företagets säte i Hamburg och därigenom till tyskt uppbördsområde enligt 3 § a 1 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt), som införts enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet. Finanzamt anser vidare att de villkor för undantag från skatteplikt som fastställs i bestämmelserna i 4 § 2 i förening med 8 § 1.5 i den nämnda lagen från 1980, som motsvarar artikel 15.8 i sjätte direktivet, inte är uppfyllda eftersom spelautomaternas omsättning inte tjänade till att täcka direkta behov för havsgående fartyg.

- 4 Sökanden i målet vid den nationella domstolen anser att de omtvistade tjänsterna tillhandahölls från ett "Betriebsstätte" (driftsställe) enligt 3 § a 1 andra meningen i lagen från 1980 eller ett fast driftsställe enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet, beläget ombord på färjorna. Sökanden anser därför att endast 10 % eller högst ytterligare 25 % av omsättningen från de apparater som är installerade ombord på färjorna kan omfattas av den tyska skatten. Sökanden har också hävdats att den totala omsättningen från apparaterna på färjorna i alla händelser skulle undantas från omsättningsskatten enligt bestämmelserna i 4 § 2 i förening med 8 § 1.5 i lagen från 1980, som motsvarar artikel 15.8 i sjätte direktivet, eftersom den tjänade till att täcka direkta behov på havsgående fartyg i den mån spelautomaterna uppfyller fartygens, eller närmare bestämt passagerarnas, nöjesbehov.
- 5 Finanzgericht har anfört att artikel 9 i direktivet genom sin utformning syftar till att fastställa en klar och enkel grundprincip för den nationella anknytningen för tillhandahållandet av mervärdesskattepliktiga tjänster. Såsom det framgår av det sjunde övervägandet i ingressen är syftet med denna bestämmelse att genom harmonisering av den nationella lagstiftningen på området göra det möjligt att undvika kompetenskonflikter och bidra till en mer rättvis fördelning av den ekonomiska bördan mellan medlemsstaterna samtidigt som hänsyn tas till att en väsentlig del av gemenskapens egna medel täcks av intäkterna från nationella mervärdesskatter.
- 6 Enligt Finanzgericht omfattas tjänsterna i fråga inte av något av de förbehåll som anges i artikel 9.2 i direktivet och de måste därför behandlas enligt huvudregeln i artikel 9.1 enligt vilken platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Finanzgericht har i detta sammanhang ställt frågan om sammanställningen av begreppen "har etablerat sin rörelse" och "fast driftsställe" skulle kunna markera en betydelseskilnad,

så att kriterierna för ett fast driftsställe skulle vara annorlunda och mindre stränga i fråga om den personalmässiga och materiella utformningen.

- 7 Finanzgericht har i detta sammanhang framhållit de problem som uppstår vid fastställandet av det territoriella tillämpningsområdet för den nationella skattelagstiftningen i fråga om, å ena sidan identiska tjänster som tillhandahålls på lika villkor på en annan medlemsstats territorium och, å andra sidan beskattningen av tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg på öppet hav, särskilt när dessa fartyg befinner sig långt från det nationella territoriet.
- 8 Finanzgericht anser att tolkningen av direktivet är av avgörande betydelse för att säkerställa att bestämmelserna i den nationella lagstiftningen tillämpas i överensstämmelse med bestämmelserna i direktivet. Med hänsyn till det mål som fastställs i det elfte övervägandet i ingressen till direktivet, enligt vilken "en gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater", gäller detta enligt Finanzgericht också för tolkningen av den förteckning över undantag som fastställs i artikel 15 i direktivet och upprepas i 4 och 8 §§ i den nationella lagen.
- 9 Med hänsyn till detta har Finanzgericht ställt två frågor med följande lydelse:
 1. Skall artikel 9.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att begreppet fast driftsställe även omfattar en anläggning för näringsverksamhet (t.ex. driften av spelautomater) ombord på ett fartyg på öppet hav utanför det nationella territoriet? Vilka är i förekommande fall kriterierna för att ett fast driftsställe skall anses kunna föreligga?
 2. Skall artikel 15.8 i sjätte direktivet tolkas så, att det endast är tjänster som oundvikligen är förbundna med sjötransport som täcker direkta behov för havsgående fartyg eller gäller detta även andra tjänster som tillhandahålls på fartyg men som inte skiljer sig från motsvarande tjänster som tillhandahålls på land, som t.ex. driften av spelautomater?

Yttranden som inkommit till domstolen

10 Under förfarandet i domstolen har Danmarks regering, Frankrikes regering och kommissionen inkommit med yttranden.

11 Den danska regeringen har framhållit att beskattningen av tjänster som tillhandahålls ombord på havsgående fartyg skapar problem i fråga om att fastställa direktivets geografiska tillämpningsområde och tillämpningsområde vad gäller personer. Den anser att det inte i något fall kan hävdas att en medlemsstat endast kan beskatta tjänster som tillhandahålls ombord på ett fartyg i den mån som detta befinner sig innanför området för statens territoriella suveränitet. I artikel 3 i direktivet fastställs dess territoriella tillämpningsområde genom hänvisning till artikel 227 i EEG-fördraget, som inte innehåller någon närmare definition av det geografiska tillämpningsområdet eller tillämpningsområdet vad gäller personer. Det ankommer därför på varje enskild medlemsstat att fastställa tillämpningsområdet för sin egen lagstiftning enligt folkrättens regler. Dessa gränser sammanfaller med tillämpningsområdet för själva direktivet. Det finns därför inget som hindrar medlemsstaterna från att tillämpa sin egen skattelagstiftning på fartyg som seglar under deras flagga när dessa befinner sig utanför området för deras territoriella suveränitet. Inte heller när ett fartyg befinner sig på en annan stats vatten finns det enligt folkrätten något som hindrar flaggstaten från att tillämpa sin egen lagstiftning på verksamhet ombord på fartyget även om dessa bestämmelser inte kan göras gällande förrän fartyget har lämnat den andra statens suveränitetszon. Det är därför inte uteslutet att flaggstaten tillämpar sina egna skattelagar även när fartyget befinner sig utanför området för dess territoriella suveränitet. Varje stat måste här välja den skattepolitik den anser skälig. Enligt den danska regeringen kan de skattekonflikter som tillämpningen av dessa begrepp kan medföra lösas utan svårighet genom samarbete mellan de berörda staterna. I föreliggande fall har det aldrig förekommit några svårigheter mellan Danmark och Tyskland i detta avseende; på den berörda rutten tar de danska myndigheterna ansvaret för de danska färjorna och de tyska myndigheterna för de tyska färjorna. Beträffande den andra frågan som ställts av den nationella domstolen är den danska regeringen av den uppfattningen att driften av spelautomater inte tillhör den typ av tjänster som tillhandahålls för att täcka direkta behov för havsgående fartyg enligt artikel 15.8 i sjätte direktivet.

- 12 Den franska regeringens yttrande gäller uteslutande frågan om tolkningen av de berörda bestämmelserna i sjätte direktivet. Den franska regeringen anser att ett "fast driftsställe" enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet kan förstås som varje driftsställe där en skattskyldig regelbundet bedriver verksamhet som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Den anser därför att spelautomater eller andra apparater som är installerade ombord på havsgående fartyg och på vilka operatörens personal bl.a. ständigt utför underhåll, reparation eller utbyte på platsen utgör ett fast driftsställe enligt denna bestämmelse. Beträffande den andra frågan som ställts av Finanzgericht anser även den franska regeringen att driften av spelautomater ombord på fartyg inte kan undantas från skatteplikt enligt artikel 15.8 i sjätte direktivet.
- 13 Kommissionen har framhållit att begreppet fast driftsställe inom ramen för artikel 9 i direktivet jämföras med den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Den anser att det på grund av det ökande antalet automatiska apparater som kan tillhandahålla tjänster utan närvaro av servicepersonal i princip är möjligt att betrakta sådana automater som ett fast driftsställe enligt artikel 9 i direktivet. Kommissionen anser att detta begrepp leder till en rationell fördelning av behörigheten beträffande beskattning enligt den allmänna lagstiftningsprincipen för omsättningsskatt, i den mån som en vara eller tjänst skall beskattas i det land där varan eller tjänsten konsumeras. Kommissionen drar därav den slutsatsen att tjänster som tillhandahålls av sådana automater, liksom för övrigt andra tjänster som tillhandahålls av personer på öppet hav, bör undantas från all beskattning. Beträffande tolkningen av artikel 15 i direktivet anser kommissionen att driften av spelautomater inte kan betecknas som en tjänst som tillhandahålls för att täcka direkta behov för havsgående fartyg enligt punkt 8 i denna bestämmelse.

Begreppet fast driftsställe enligt artikel 9 i sjätte direktivet (första frågan)

- 14 Finanzgerichts första fråga skall besvaras mot bakgrund av syftet med artikel 9 inom ramen för direktivets generella system. Som framgår av det sjunde övervägandet i ingressen är syftet med denna bestämmelse att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den fiskala anknytningen för tillhandahållandet av tjänsterna. Artikel 9.1 anger huvudregeln för detta medan artikel 9.2 innehåller en rad särskilda anknytningspunkter. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetens-

konflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom det framgår av artikel 9.3, även om det bara berör särskilda situationer.

15 Artikel 9.1 har följande ordalydelse:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

16 Då det i detta fall är fråga om tjänster som tillhandahålls ombord på havsgående fartyg skall direktivets territoriella tillämpningsområde först fastställas. I överensstämmelse med principen i artikel 3 i direktivet, enligt vilken ”landets territorium” är ”det område där Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tillämpas såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 227”, sammanfaller direktivets tillämpningsområde med tillämpningsområdet för varje enskild medlemsstats skattelagstiftning på detta område. Såsom den danska regeringen med rätta har hävdad begränsar artikel 9 inte medlemsstaternas frihet att beskatta tjänster som tillhandahålls utanför området för deras territoriella suveränitet ombord på havsgående fartyg som lyder under deras jurisdiktion. I motsats till den uppfattning som sökanden i målet vid den nationella domstolen har hävdad och som stöds av kommissionen föreskriver direktivet alltså på intet sätt att tjänster som tillhandahålls till havs, eller mer generellt utanför området för den territoriella suveräniteten för den stat som har jurisdiktion över fartyget, skall undantas från skatteplikt, oavsett om de berörda tjänsterna anses ha tillhandahållits där operatören har etablerat sin rörelse eller på något annat fast driftsställe.

17 Likaså ankommer det på varje enskild medlemsstats skattemyndigheter att inom ramen för de valmöjligheter som anges i direktiv 77/388 fastställa vilken anknytningspunkt som förefaller mest ändamålsenligt för en bestämd tjänst ur fiskal synpunkt. Enligt artikel 9.1 i direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen, så att en annan plats från vilket tjänsterna tillhandahålls endast kan komma i fråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat.

- 18 Det framgår av det sammanhang i vilket begreppen i artikel 9 används och det ovan angivna målet med denna bestämmelse att det endast kan komma i fråga att anknyta tillhandahållandet av tjänster till en annan plats än den där rörelsen är etablerad om denna plats genom ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet. Spelautomater som är installerade ombord på ett havsgående fartyg och på vilka det utförs periodiskt underhåll kan inte utgöra en sådan plats, särskilt inte om det fasta driftsstället för ägaren till spelautomaterna utgör en rationell anknytning ur beskattningssynpunkt.
- 19 Svaret på Finanzgerichts första fråga blir därför att artikel 9.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en anläggning för näringsverksamhet, såsom driften av spelautomater, ombord på ett havsgående fartyg utanför det nationella territoriet, endast kan anses som ett fast driftsställe enligt den bestämmelsen om platsen för verksamheten förutsätter ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga och om tjänsterna inte rationellt kan anknytas till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

Tolkningen av artikel 15.8 i sjätte direktivet (andra frågan)

- 20 Enligt artikel 15 i direktivet 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: 4. ... "Leverans av varor för bunkring och proviantering av fartyg i följande fall: Fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet; ... 5. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av havsgående fartyg; ... 8. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 5 för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg som avses i den punkten eller deras laster."
- 21 Av ovan nämnda bestämmelser framgår att de tjänster som undantas enligt artikel 15.8 endast omfattar sådana tjänster som har något direkt samband med havsgående fartygs behov och deras laster, dvs. tjänster som är nödvändiga för fartygens drift. Detta är inte fallet med anläggningen av spelautomater, vars syfte är att ge passagerarna underhållning och som i sig själva inte har något egentligt samband med sjöfartens behov.

- 22 Svaret på den andra frågan blir därför att artikel 15.8 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag som avses inte gäller för driften av spelautomater som är installerade ombord på de havsgående fartyg som avses i denna artikel.

Rättegångskostnader

- 23 De kostnader som har förorsakats Förbundsrepubliken Tysklands regering, Danmarks regering och Frankrikes regering samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

– angående den fråga som genom beslut av den 30 april 1984 förts vidare av Finanzgericht i Hamburg – följande dom:

- 1) **Artikel 9.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en anläggning för näringsverksamhet, såsom driften av spelautomater, ombord på ett havsgående fartyg utanför det nationella territoriet, endast kan anses som ett fast driftsställe enligt den bestämmelsen om platsen för verksamheten förutsätter ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga och om tjänsterna inte rationellt kan anknytas till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.**
- 2) **Artikel 15.8 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag som avses inte gäller för driften av spelautomater som är installerade ombord på de havsgående fartyg som avses i denna artikel.**

Due

Pescatore

Bahlmann

Avkunnad vid offentligt sammanträde den 4 juli 1985.

P. Heim
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande på andra avdelningen