

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 24. april 1997 \*

1. Nærværende præjudicielle forelæggelse vedrører betaling af moms af voldgiftsmænds honorarer. Skal der betales afgift af disse i den medlemsstat, som er voldgiftsmændens hjemstat, i den stat, hvor den voldgiftsret, der betaler ham, har hjemsted, eller i voldgiftssagens parterers hjemstat (eller hjemstater)? Dette spørgsmål afhænger af fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv<sup>1</sup>. Navnlig spørges, om ydelser fra voldgiftsmænd er ydelser fra »rådgivningsvirksomheder« eller fra »advokater«, eller om de er »andre lignende ydelser«.

nale 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 søgte at udvirke forlig mellem parterne. Disse retter består af tre voldgiftsmænd, der udpeges for den enkelte sag; formanden udpeges af ICC, mens hans to kolleger foreslås af parterne og derefter udnævnes af ICC. Forhandlingerne ved voldgiftsretterne og afsigelsen af deres kendelser fandt alle sted i Paris. Parterne i voldgiftssagerne havde alle forretningssted uden for Tyskland<sup>2</sup>. ICC fastsætter honorarerne og deres fordeling mellem voldgiftsrettens medlemmer. Disses vederlag betales ikke af parterne, men gennem ICC.

### I — Relevante retsregler og faktiske omstændigheder

#### A — Retsforhandlinger for den nationale ret

2. Sagsøgeren i hovedsagen (herefter »sagsøgeren«), professor Bernd von Hoffmann, er professor i privatret ved Trier's Universitet, Tyskland. I 1987, 1988 og 1989 arbejdede han som voldgiftsmand ved Det Internatio-

3. Finanzamt Trier (Skatte- og Afgiftskontoret i Trier, herefter »sagsøgte«) afkrævede sagsøgeren moms af de honorarer, han havde fået udbetalt af ICC. Sagsøgerens klager blev afvist som ubegrundede. Han anlagde sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz (herefter »den nationale ret«), som for det første fastslog, at sagsøgeren i forbindelse med

\* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 — Det oplyses ikke i forelæggelseskendelsen, om parterne havde hjemsted inden for eller uden for Fællesskabet, eller om begge dele forekom.

sin virksomhed som voldgiftsmand leverede tjenesteydelser som led i en selvstændig erhvervsvirksomhed, og for det andet, at tjenesteydelserne blev leveret til ICC<sup>3</sup>.

giftsmands virksomhed går ud på at bringe voldgiftsproceduren til en tilfredsstillende afslutning og følgelig »rækker videre end en blot rådgivende funktion«. Den nationale ret fastslog herefter, at ifølge tysk ret var leveringsstedet for sagsøgerens ydelser Tyskland.

4. Efter den nationale rets opfattelse er det egentlige spørgsmål i sagen, om »ydelse[r] [blev erlagt] i ind- eller udlandet«. Under forhandlingerne for den nationale ret er det bl. a. blevet drøftet, om ydelserne var videnskabelige eller lignende ydelser. I så henseende fandt den nationale ret, at kravene i de relevante bestemmelser i tysk ret<sup>4</sup> ikke var opfyldt<sup>5</sup>. Efter tysk ret<sup>6</sup> kunne sagsøgeren heller ikke antages at »udøve virksomhed som sagkyndig, advokat eller rådgiver«. Selv om sagsøgeren var advokat og sagkyndig, kunne han ikke antages at levere ydelser som sagkyndig, for også dommere bygger deres afgørelser på erklæringer fra eksperter. Efter den nationale rets opfattelse var de af sagsøgte udførte ydelser heller ikke omfattet af den liberale virksomhed, der udøves af en advokat. Endelig kunne de ikke beskrives som »rådgivningsydelser«, eftersom en vold-

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 være videre formuleret end § 3a, stk. 4, nr. 3, i UStG 1980. Den omstændighed, at ydelser fra en voldgiftsmand efter deres karakter udgør en del af en advokats potentielle virksomhedsområde, kunne være tilstrækkelig til, at de må sidestilles med ydelser fra advokater i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e). Retten har følgelig forelagt følgende spørgsmål for Domstolen i medfør af EF-traktatens artikel 177:

3 — Afgørelsen støttedes herved åbenbart på § 1, stk. 1, og § 3a, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz 1980 (lov af 1980 om omsætningsafgift, 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, undervisningsmæssige, sportslige, underholdningsmæssige eller lignende ydelser, herunder ydelser præsteret af de forskellige arrangører« skal anses for at blive leveret, er det sted, hvor leverandøren udøver sin virksomhed.

5 — Den nationale ret var af den opfattelse, at sagsøgerens tjenesteydelser i hvert fald ikke efter tysk ret kunne betragtes som virksomhed i form af anvendt videnskab, der som videnskabelige ydelser skulle beskattes på leveringsstedet.

6 — Jf. § 3a, stk. 4, nr. 3, i UStG.

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

B — *Fællesskabsbestemmelser*

til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

6. Artikel 9 i sjette direktiv vedrører »tjenesteydelser«. De relevante bestemmelser i nærværende sag er følgende:

...

»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.

— ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

2. 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 erhvervs-mæssig virksomhed eller et fast forretningssted,

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 merværdiafgiften påhviler »aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra c), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet«; dog kan »medlemsstaterne ... bestemme, at yderen hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse«.

## II — Indlæg

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

## III — Gennemgang

### A — Forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9

9. Til alt held er spørgsmålet 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<sup>7</sup>, i sit skriftlige indlæg i nærværende sag betegnet artikel 9, stk. 2, litra c), som en undtagelsesbestemmelse til hovedreglen i artikel 9, stk. 1, hvorfor den skal fortolkes snævert. Den har navnlig — hvad den var berettiget

til — taget afstand fra den opfattelse, som jeg var gået ind for i punkt 26-31 i mit forslag til afgørelse i Dudda-sagen [i den pågældende sag vedrørende artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette direktiv]. I den nævnte sag afviste Domstolen imidlertid Forbundsrepublikken Tysklands argumentation med følgende bemærkninger<sup>8</sup>, og det tør formodes, at den også vil gøre det i denne sag:

»Det bemærkes hertil, at for så vidt angår forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9 i sjette direktiv, har Domstolen allerede fastslået, at artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser, som det fremgår af artikel 9, stk. 3, er, om end kun for en række specifikke situationer, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes ...?»

Heraf følger, at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse.

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.

Det er derfor nødvendigt at bestemme anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, i lyset af formålet med bestemmelsen, som fremgår af direktivets syvende betragtning, der lyder således:

'Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført 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 bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris'.

Formålet med artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv er altså som helhed at indføre en særordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

10. Efter retsmødet i nærværende 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<sup>10</sup>. Spørgsmålet om, hvorvidt de af sagsøgeren 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 snævert.

B — *Virkingen af artikel 9, stk. 2, litra e), i Forbundsrepublikken Tyskland*

11. Spørgsmålet om den direkte virkning af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv er blevet rejst i nogle af indlæggene for Domstolen. Jeg mener imidlertid ikke, at det er nødvendigt at tage stilling til dette spørgsmål, for det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret — med fuld føje — har til hensigt at sikre, at UStG, hvorved sjette direktiv gennemføres i Forbundsrepublikken Tyskland, fortolkes og anvendes i overensstemmelse med Domstolens fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra e).

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 vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), præmis 19-23; jf. også mit forslag til afgørelse, henholdsvis punkt 8, 9 og 10 og punkt 19-25.

C — *Aftagerne af tjenesteydelserne*

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

13. Når 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, afhænger af den nationale rets konstateringer vedrørende faktum, og i mangel af sådanne konstateringer ville Domstolen hengive sig til spekulationer vedrørende det virkelige forhold mellem på den ene side voldgiftsmanden og på den anden side parterne i voldgiftsproceduren ved ICC.

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

15. Domstolen har således i den for nyligt afsagte dom i Phytheron International-sagen udtalt, at »hvis Domstolen lagde de faktiske omstændigheder til grund, som er blevet nævnt under retsforhandlingerne for den, ville selve indholdet af det problem, som de præjudicielle spørgsmål rejser, blive ændret«, og at denne omstændighed »vil ... være uforenelig med Domstolens opgaver i henhold til traktatens artikel 177 og med Domstolens forpligtelse til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg ...«<sup>11</sup>.

16. Efter min opfattelse bør Domstolen derfor overlade ethvert spørgsmål om, hvem den virkelige aftager af tjenesteydelserne er, og hvilken status aftageren har med hensyn til beskatning, til den nationale ret og bør holde sig til en besvarelse af det forelagte spørgsmål, 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 Linthorstdommen angivet den rette fremgangsmåde ved fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Det var blevet gjort gældende, at dyrlægeydelser måtte være omfattet af dette

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

led som »lignende ydelser«. Jeg anførte i forslaget til afgørelse, at det ikke på grundlag af indholdet af de opregnede ydelser i det nævnte led var muligt at anvende fortolkningsprincippet om artsidentitet (ejusdem generis principle of construction)<sup>12</sup>, da »anvendelsen af det nævnte princip forudsætter, at det er muligt af de emner, som opregnes i den her behandlede lovtekst, at identificere en art, som går forud for de almindelige vendinger, [og at] det vigtige er at lede efter et tilstrækkeligt fælles element, således at man kan identificere en genkendelig kategori«. Jeg mente ikke, at der kunne påvises et sådant fælles element.

18. Sagsøgeren gør gældende, at der er et fælles element, som forbinder de tjenesteydelser, der omhandles i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, nemlig at de alle er specialiserede tjenesteydelser af høj kvalitet, som man har overladt det til de pågældende liberale erhvervsdrivende at levere på grund af en særlig tillid til deres personlige hæderlighed og faglige kunnen, hvilket i særlig grad gælder, når en professor i retsvidenskab udpeges som voldgiftsmand. Domstolen fastslog imidlertid i Linthorst-dommen, at »den eneste fællesnævner for de deri nævnte heterogene aktiviteter er, at de alle er liberale erhverv«, men derefter bemærkede den, at »fællesskabslovgiver ... hvis han havde ønsket, at alle former for virksomhed, der udføres selvstændigt, skulle være omfattet af denne bestemmelse, [dog ville] have angivet dem i generelle termer«<sup>13</sup>. Dette synes at

udelukke ethvert forsøg på at udlede et overordnet princip på grundlag af de opregnede tjenesteydelser.

19. Det forekommer derfor mere relevant at undersøge, om sagsøgerens ydelser er omfattet af en af de opregnede beskrivelser eller ligner den. Sagsøgeren gør gældende, at hans tjenesteydelser ikke blot ligner en advokats ydelser, men at de faktisk er identiske med en del af sådanne ydelser. Det er rigtigt, at det i forbindelse med sagsøgerens virksomhed som voldgiftsmand helt klart må undersøges, om den er en advokatydelse, men dette spørgsmål har en videre rækkevidde.

20. Før jeg kommer til en konklusion vedrørende dette spørgsmål, skal jeg fremsætte nogle generelle bemærkninger om ydelser fra voldgiftsmænd, som navnlig er foranlediget af en bemærkning i Kommissionens skriftlige indlæg, hvorefter det er så sjældent, at advokater virker som voldgiftsmænd i private voldgiftsretter, at lovgiver ikke har nævnt dem særskilt. Dette indlæg blev ganske vist afgivet både før dommen i Dudda- og i Linthorst-sagen og hviler på den antagelse, at det tredje led var en opregning af tjenesteydelser fra selvstændige erhvervsdrivende ved hjælp af eksempler. Jeg finder det imidlertid overraskende, at det skulle anses for sjældent, at advokater virker som voldgiftsmænd. I hvert fald i common-law-landene er det på ingen måde usædvanligt for en advokat at være voldgiftsmand i forbindelse med privat voldgift. Det er faktisk almindeligt forekommende. Parterne i privat voldgift

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.

kan naturligtvis fastsætte deres voldgiftsmænds (voldgiftsmænds) eventuelle kvalifikationer. Ofte vil det i voldgiftsaftalen blive overladt til præsidenten for et fagligt organ at vælge en voldgiftsmand i mangel af enighed mellem parterne. På denne måde kan den valgte voldgiftsmand — som ikke er valgt i henhold til individuel overenskomst — være en advokat, en ingeniør, en arkitekt eller en revisor. Faktisk kan en sådan voldgiftsmand være en hvilken som helst anden faguddannet person eller simpelt hen en person med bred erhvervsmæssig erfaring eller anden relevant erfaring.

21. Som Det Forenede Kongeriges repræsentant anførte, er der i nogle medlemsstater, således i Det Forenede Kongerige og Irland, endog to særskilte områder inden for advokatgerningen, som traditionelt er specialiseret i ydelse af forskellige former for juridiske tjenesteydelser. Det er derfor vanskeligt at forestille sig, at fællesskabslovgiver med anvendelsen af artsbetegnelsen »advokater« kun havde til hensigt at lade de tjenesteydelser være omfattet, der leveres af advokater, som handler på vegne af en bestemt klient. Efter min mening foreslår Kommissionen med rette, at der må tages hensyn til tjenesteydelseernes art og indhold. Det er her efter klart, at selv om advokater, når de udpeges til at virke som voldgiftsmænd, ikke længere direkte repræsenterer en bestemt klient, varetager de generelt interesserne for parterne i voldgiftssagen, som i øvrigt har valgt voldgift som et middel til at opnå en endelig og bindende afgørelse både hurtigt og med rimelige omkostninger.

22. En selvstændigt praktiserende advokat, som påtager sig hvervet som voldgiftsmand, vælges efter min mening på grund af hans juridiske fagkundskaber, ligesom ingeniører og revisorer, således som Det Forenede Kongerige anførte, vælges på grundlag af deres faglige kundskaber inden for deres respektive fag<sup>14</sup>. Efter min opfattelse leverer en sådan advokat advokatydelser som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Spørgsmålet, om sagsøgeren er en sådan advokat, må den nationale ret tage stilling til. Hensynet til fællesskabsrettens ensartethed kræver efter min mening, at begrebet »advokat« fortolkes ensartet. I dommen i sagen AM & S Europe mod Kommissionen<sup>15</sup> fastslog Domstolen, at beskyttelsen af advokaters tavshedspligt kun omfattede juridisk rådgivning fra en »advokat med bestalling i en af medlemsstaterne«<sup>16</sup>, således som dette er reguleret for hver enkelt medlemsstat i Rådets direktiv 77/249/EØF af 22. marts 1977 om lettelse med henblik på den faktiske gennemførelse af advokaters frie udveksling af tjenesteydelser<sup>17</sup>. Jeg mener, at sjette direktiv bør fortolkes på samme måde for så vidt angår tjenesteydelser fra advokater. Selv om sagsøgeren imidlertid ikke opfylder dette kriterium — nemlig at være advokat som defineret i artikel 2 i direktiv

14 — Jeg er således 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 voldgiftsmænd, netop fordi de er advokater, og at man derfor kan gå ud fra, at de vil handle med tilstrækkelig uafhængighed. På grund af deres faglige erfaring, som hovedsagelig omfatter løsningen af juridiske problemer på grundlag af en objektiv anvendelse af retsprincipper, er de særligt egnede med henblik på mange typer voldgiftssager. Selv om Bundesfinanzhof var enig i, at »advokater i almindelighed varetager en enkelt parts interesser«, bemærkede den også med rette, at dette »ikke er en absolut regel ... [og at] advokaten også kan rådgive flere parter, der spørger ham til råds i fællesskab«, og »han kan også forsøge at forlige de modstående interesser hos flere parter i et mellemværende, når de har en fælles interesse i at få deres uoverensstemmelse bragt ud af verden«.

15 — Dom af 18.5.1982, sag 155/79, Sml. s. 1575.

16 — A.st., præmis 25.

17 — EFT L 78, s. 17.



77/249 (altså »Rechtsanwalt« i Tyskland) — kan han ligeledes antages at virke som rådgivningsvirksomhed, et ord med vidt indhold eller, som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i Linthorst-sagen, af »ubestemmelig ... rækkevidde«<sup>18</sup>. Personer, der selvstændigt leverer tjenesteydelser som voldgiftsmænd, kan følgelig efter min mening betragtes som »rådgivningsvirksomheder« 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 også enig i Det Forenede Kongeriges opfattelse, hvorefter det, navnlig set fra voldgiftsparternes synspunkt, ville være ulogisk (og således potentielt en hæmsko for valget af Fællesskabet som hjemsted for international voldgift)<sup>19</sup>, såfremt det skulle antages, at ydelser fra voldgiftsmænd udføres på et andet sted end ydelserne fra de advokater, som ofte medvirker på parternes vegne under voldgiften. Som det også er anført af Det Forenede Kongerige, ville en udelukkelse af voldgiftsmænd fra det tredje led bevirke (idet jeg ser bort fra en eventuel særlig rolle for ICC), at der blev pålagt voldgiftsmændenes honorarer moms, som skulle betales af parter, som i enhver henseende er etableret uden for Fællesskabet. Dette ville ikke være i overensstemmelse med sjette direktivs opbygning og formål, navnlig for så

vidt angår dets artikel 9, således som den er blevet fortolket af Domstolen i Dudda-dommen<sup>20</sup>.

24. Såfremt sagsøgerens virksomhed ikke er ydelser fra advokater eller rådgivningsvirksomheder, er den efter min mening omfattet af »andre lignende ydelser« i den forstand, at den svarer til en advokats virksomhed. Det følger af Linthorst-dommen, at den almindelige fremgangsmåde, der skal følges ved fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv, indebærer, 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 tilstrækkelig grad at ligne en af de »aktiviteter, som ... hovedsageligt og sædvanligt«<sup>21</sup> udføres af de erhverv, der udtrykkeligt opregnes i dette led. Den foreliggende sag vedrører en professor i privatret. Det er derfor nødvendigt at sammenligne en sådan voldgiftsmands ydelser med dem, der normalt præsteres af advokater. Hvis sådanne ydelser ligner »ydelser fra advokater«, vil det ikke være nødvendigt at undersøge, om de alternativt kan anses for at ligne »ydelser fra rådgivningsvirksomheder«.

25. I Dudda-dommen udtalte Domstolen vedrørende udtrykket »lignende virksomhed«, der anvendes i artikel 9, stk. 2, litra c),

18 — A.st., punkt 24 i mit forslag til afgørelse.

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

20 — Jf. navnlig præmis 21, 22 og 23, som er citeret i punkt 9 i nærværende forslag til afgørelse.

21 — Dette udtryk anvendes af Domstolen i Linthorst-dommen, præmis 22.

i sjette direktiv, bl. a. i forbindelse med udtrykkene »virksomhed inden for kunst« og »underholdning«, at »ikke alene ydelser, som består i virksomhed inden for bl. a. kunst og underholdning, men også ydelser, som blot består i lignende aktiviteter, omfattes af bestemmelsen«<sup>22</sup>. Jeg mener, at samme synspunkt må anlægges på begrebet »andre lignende ydelser« i artikel 9, stk. 2, litra e).

26. Jeg mener ikke, at den omstændighed, at ydelser fra voldgiftsmænd adskiller sig fra ydelser, der normalt udføres af advokater — dvs. løsning af tvister i modsætning til rådgivning — er til hinder for, at ydelser fra voldgiftsmænd anses for at ligne ydelser fra advokater. De »aktiviteter, som ... hovedsageligt og sædvanligt«<sup>23</sup> udføres af »advokater«, omfatter mange former for rådgivning af klienter og forhandlinger på klienters vegne såvel som repræsentation 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 vedrørende sagsøgerens erhvervsmæssige stilling — er advokatydelse, er jeg ikke i tvivl om, at de alternativt er lignende ydelser som advokatydelse.

22 — A.st., præmis 25 (min fremhævelse).

23 — Præmis 22 i Linthorst-dommen.

28. Jeg bemærker endvidere, at til forskel fra dyrlægeydelser, om hvilke det rimeligvis kun kunne antages, at de bevidst var udeladt fra listen, kan tilsvarende betragtninger ikke anlægges for så vidt angår voldgiftsmænd<sup>24</sup>. På baggrund af de talløse former for og typer af voldgiftssager er det ikke overraskende, at der ikke blev indsat en udtrykkelig henvisning til ydelser fra voldgiftsmænd i artikel 9, stk. 2, litra e). Efter min mening er de ideelt egnede til, at man alt efter omstændighederne i forbindelse med den konkrete voldgift betragter dem som lignende ydelser som ydelser fra »rådgivningsvirksomheder«, »ingeniører« eller »advokater«.

29. Endelig bemærkes, at der, især under retsmødet, blev givet udtryk for visse betænkeligheder med hensyn til, om sagsøgeren, såfremt artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv blev anset for anvendelig, som følge heraf ville være i stand til at undgå at betale moms. Jeg mener ikke, at sagsøgeren prøver at unddrage sig beskatning. Hvis Domstolen fastslår — og det bør 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 pålægge den, som tjenesteydelser omfattes af artikel 9, stk. 2, litra e),

24 — Domstolen udtalte i præmis 21 i Linthorst-dommen: »Hvis lovgiver havde ønsket at lade lægeprofessionen i almindelighed være omfattet af denne bestemmelse, da det er en virksomhed, der typisk udøves selvstændigt, ville han desuden have anført professionen i opregningen, når henses til, at sjette direktiv i andre bestemmelser — hvilket generaladvokaten med rette har påpeget i punkt 22 i sit forslag til afgørelse — konkret nævner dyrlægetjenesteydelser, hvilket bl. a. er tilfældet i forbindelse med den midlertidige fritagelse i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F til sjette direktiv.« Derimod nævnes tjenesteydelser fra voldgiftsmænd ikke udtrykkeligt i sjette direktiv.

er blevet leveret til »af en i udlandet etableret afgiftspligtig person«, at betale den skyldige moms. Antages det således, at sagsøgerens ydelser blev leveret til ICC som en afgiftspligtig person etableret i Paris, måtte det have påhvilet de kompetente franske myndigheder at søge momsen betalt af ICC. I øvrigt kan medlemsstaterne i henhold til

artikel 21, nr. 1, litra b), »bestemme, at yderen hæfter solidarisk for afgiftens erlægelse«. Frankrig ses ikke at have benyttet sig af denne mulighed, en afgørelse, som sagsøgeren ikke har noget ansvar for. Hvis tjenesteydelserne derimod leveres til parter, der er etableret uden for Fællesskabet, skal der ikke betales moms.

#### IV — Forslag til afgørelse

30. I lyset af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Finanzgericht Rheinland-Pfalz forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at den omfatter voldgiftsydelser, der udføres af advokater med bestalling. Såfremt en voldgiftsmand ikke er advokat med bestalling, kan hans virksomhed betragtes som rådgivningsvirksomhed; under alle omstændigheder er ydelser fra en voldgiftsmand, såfremt han er valgt på grund af sine juridiske fagkundskaber, lignende ydelser som ydelser fra advokater.«