

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

fremSAT den 7. marts 2006¹

1. Nærværende anmodning om en præjudiciel afgørelse i medfør af artikel 243 EF vedrører fastsættelsen af beskatningsstedet for afgiftspligtige transaktioner, som pålægges og opkræves merværdiafgift (herefter »moms«) i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (herefter »sjette direktiv«)².

2. Den sag, der er anlagt ved den østrigske Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol), vedrører et firma med hjemsted i Tyskland, som købte store mængder fiske-tegn i Østrig med henblik på at videresælge tegnene, som giver ret til fiskeri på bestemte delstrækninger af en flod i Østrig, til kunder i andre lande. Selskabet sælger ikke fiske-tegnene i Østrig og er derfor ikke opført i momsregisteret i Østrig.

3. Den nationale domstol ønsker at vide, hvorvidt dette videresalg af fiske-tegn udgør

en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 9, stk. 2, litra a), i det pågældende direktiv.

4. Ydelsen er i bekræftende fald afgiftspligtig i Østrig, hvor den faste ejendom er beliggende, og det sagsøgende selskab skal følgelig momsregistreres i Østrig, hvor det vil kunne fratække indgående moms den pris, det har erlagt for fisketegnene.

5. Klassificeres transaktionen derimod som en almindelig tjenesteydelse i henhold til artikel 9, stk. 1, er leveringsstedet Tyskland, hvor selskabet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, og det skal i stedet for at fratække indgående afgift anmode om refusion i henhold til den mekanisme, der er indført med Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF (herefter »ottende direktiv«)³.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Der findes en uofficiel konsolideret udgave af sjette direktiv på <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>

3 – Direktiv af 6.12.1979 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).

Retsforskrifter

»tjenesteydelser«. Sjette direktivs artikel 9 indeholder derfor bestemmelser til fastsættelse af leveringsstedet for en afgiftspligtig tjenesteydelse (og dermed det sted, hvor tjenesteydelsen er afgiftspligtig).

Relevante bestemmelser i fællesskabslovgivningen

6. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved levering af et gode »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I henhold til artikel 5, stk. 3, litra a) og b), kan medlemsstaterne anse følgende for »materielle goder«: »bestemte rettigheder over fast ejendom« og »tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom«.
7. I sjette direktivs artikel 6, stk. 1, defineres en tjenesteydelse som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«. En sådan overdragelse kan bl.a. omfatte »overdragelsen af et immaterielt formuegode« og »forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand«.
8. I syvende betragtning til sjette direktiv anføres det, at fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner »har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til [...] levering af
9. I artikel 9, stk. 1, fastsættes hovedreglen, hvorefter der 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«.
10. Artikel 9, stk. 2, indeholder en række særlige bestemmelser, som afviger fra hovedreglen i artikel 9, stk. 1. I artikel 9, stk. 2, litra a), foreskrives det, at »leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende«.
11. Artikel 9, stk. 2, litra e), indeholder en fortegnelse over en række tjenesteydelser, som, hvis de præsteres til afgiftspligtige

personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, som leveringssted har »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervs-mæssige 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«. Denne fortegnelse omfatter bl.a. »ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger« samt »virksomhed som vikarbureau«.

12. Artikel 13 indeholder bestemmelser vedrørende afgiftsfritagelse. I artikel 13, punkt B, litra b), foreskrives bl.a. fritagelse af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

13. Reglerne om tilbagebetaling vedrørende grænseoverskridende tjenesteydelser findes som udgangspunkt i ottende direktiv. Grundlæggende foreligger der ret til tilbagebetaling af indgående moms i medfør af ottende direktiv, når den afgiftspligtige person er etableret i en anden medlemsstat og ikke har gennemført en afgiftspligtig transaktion i det land, hvor den indgående afgift er opkrævet. Omvendt er en afgiftspligtig person, som har gennemført afgiftspligtige transaktioner i det land, hvor den indgående afgift blev betalt, ikke længere omfattet af direktivets rettigheder vedrø-

rende tilbagebetaling af disse afgifter, men har derimod ret til det almindelige fradrag, der omhandles i sjette direktivs artikel 17 ff.

Relevante nationale retsfor skrifter

14. Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), er gennemført ved § 3a, stk. 6, i den østrigske Umsatzsteuergesetz 1994 (herefter »UStG«) (lov om omsætningsafgifter) med næsten identisk ordlyd.

15. Kravene i bl.a. ottende direktiv er gennemført ved en bekendtgørelse fra den østrigske forbundsfinansminister⁴ vedtaget på grundlag af UstG 1994. Ifølge bekendtgørelsen foreligger der bl.a. ret til tilbagebetaling af indgående moms, erlagt i Østrig, hvis et selskab, der er etableret uden for Østrig, har gennemført en (efterfølgende) transaktion, hvor leveringsstedet, og dermed det afgiftsmæssige tilknytningssted, ikke er Østrig. Hvis transaktionen derimod bestod i en levering i Østrig, foreligger der i henhold til bekendtgørelsen ingen ret til tilbagebetaling af indgående moms, men derimod til et fradrag i medfør af de almindelige bestemmelser.

⁴ — Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abzichbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, offentliggjort i BGBl 1995, 279.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16. Rudi Heger GmbH (herefter »Heger«) er et selskab med hjemsted i Tyskland. Det har ingen forretningssteder i Østrig. I 1997 og 1998 købte Heger fisketegnskotingenter til floden Gmunder Traun i regionen Ober-österreich af et østrigsk selskab, Flyfishing Adventure GmbH (herefter »Flyfishing«). Med erhvervelsen af fisketegnskotingenterne modtog Heger fisketegn, som gav ret til fiskeri på bestemte delstrækninger af den pågældende flod på bestemte tidspunkter af året. Heger solgte disse fisketegn til et større antal købere i Den Europæiske Union.

17. Ud over salgsprisen på fisketegnene fakturerede Flyfishing Heger 20% østrigsk moms til et samlet beløb af 152 000 ATS (svarende til omkring 11 045 EUR).

18. I december 1999 ansøgte Heger den kompetente nationale myndighed om tilbagebetaling af den moms, der var betalt i forbindelse med fisketegnene for 1997 og 1998, med henvisning til ottende direktiv, som det var gennemført i østrigsk lovgivning.

19. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at ansøgningen blev afvist med den begrundelse, at Hegers videresalg af fisketegnene til sine kunder var en ydelse vedrørende fast ejendom, som er beliggende i Østrig. Leveringsstedet for en sådan ydelse ville derfor (uanset det forhold, at Heger, tjenesteyderen, var etableret i Tyskland) være Østrig, hvor ydelsen dermed også er afgiftspligtig. Betingelserne for at være berettiget til tilbagebetaling af den indgående moms på Flyfishings salg af fisketegnskotingenterne til Heger var derfor i henhold til de østrigske gennemførelsesbestemmelser til ottende direktiv ikke opfyldt.

20. Heger anfægtede denne afgørelse ved den nationale domstol, som har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Er overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri ved udstedelse af fisketegn mod vederlag en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 9, stk. 2, litra a), i [Rådets sjette direktiv]?«

21. Der blev indgivet skriftlige bemærkninger af Den Italienske Republik og Kommissionen. Der blev hverken anmodet om eller afholdt retsmøde.

Vurdering

22. For at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), kan finde anvendelse i den foreliggende sag, således at transaktionen kan anses for at være en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom«, skal følgende kumulative betingelser være opfyldt. For det første skal overdragelsen af fisketegn udgøre en »tjenesteydelse«. Dernæst skal de flodafsnit, hvortil fisketegnene er gældende, kunne klassificeres som »fast ejendom«, og endelig skal der være en tilstrækkelig tilknytning mellem disse. Hvis disse betingelser er opfyldt, er stedet for den afgiftspligtige transaktion Østrig.

23. Det er nødvendigt med tre indledende bemærkninger.

24. For det første har Domstolen fastsat, at det forhold, at sjette direktiv hverken indeholder en utvetydig definition af de begreber, det indeholder, eller henvisninger til medlemsstaternes retsregler, er disse begreber selvstændige fællesskabsretlige begreber, og der skal derfor foretages en definition heraf på fællesskabsplan⁵. Domstolen har således

(for eksempel) fastsat en fællesskabsdefinition af begreberne »fast ejendom« og »udlejning«, som finder anvendelse ved fortolkningen af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13⁶, samt af begrebet »reklamevirksomhed« i den betydning, hvori dette begreb anvendes i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)⁷.

25. Samme ræsonnement må formodes at finde anvendelse i forbindelse med definitionen af de begreber, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). Denne bestemmelse indeholder ingen utvetydig definition af de begreber, den nævner, og ingen henvisninger til de nationale retsreglers definitioner heraf. Medmindre andet udtrykkeligt er angivet, skal et begreb, som nævnes i forskellige bestemmelser inden for samme fællesskabsforanstaltning, af retssikkerhedshensyn naturligvis fortolkes på samme måde. Det fremgår endvidere af syvende betragtning til sjette direktiv, at formålet med de i artikel 9, stk. 2, litra a), fastsatte bestemmelser, som Domstolen allerede har fastslået, for så vidt angår artikel 9, stk. 2, litra e)⁸, er at anlægge fælles og ensartede kriterier med henblik på at undgå konflikter mellem medlemsstaterne og forskellige anvendelser af momssystemet i medlemsstaterne samt at transaktioner bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke. Dette

5 – Hvad angår sjette direktivs artikel 13 henvises f.eks. til dom af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collins, Sml. I, s. 5965, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis. Se endvidere generaladvokatens Jacobs' forslag til afgørelse i sag C-315/00, Maierhofer, hvori der blev afsagt dom den 16.1.2003, Sml. I, s. 563, punkt 34.

6 – Sinclair Collins-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 5.

7 – Dom af 17.11.1993, sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12.

8 – Samme dom.

kan kun sikres ved at lade begreberne i artikel 9, stk. 2, litra a), være omfattet af en fællesskabsdefinition⁹.

26. For det andet fortolkes sjette direktivs artikel 9 normalt således, at det sted, hvor den, der præsterer tjenesteydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har »forrang som tilknytningsmoment«¹⁰. Domstolen har i Dudda-sagen¹¹ imidlertid anført, 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«.

27. For det tredje er det grundlæggende princip for moms, som er en afgift på forbrug, at den opkræves på forbrugsstedet¹². I sjette direktivs artikel 9, stk. 1,

fastsættes imidlertid den grundlæggende regel vedrørende tjenesteydelser, at leveringsstedet for en tjenesteydelse, og *dermed også* beskatningsstedet, er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har opholdssted. Fællesskabslovgiveren skabte dermed en vis grad af indre spænding i sjette direktiv, idet bestemmelserne vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser er baseret på oprindelsesprincippet frem for bestemmelsesstedsprincippet.

Tjenesteydelser

28. Sjette direktivs artikel 5, stk. 3, giver medlemsstaterne mulighed for at behandle visse rettigheder over fast ejendom og/eller visse tinglige rettigheder som »materielle goder« og dermed som varer. Selv hvis fisketegn i princippet kunne klassificeres som rettigheder over fast ejendom eller tinglige rettigheder (hvilket kan diskuteres), tyder Kommissionens indlæg på, at Østrig ikke har benyttet sig af denne mulighed.

29. Det følger heraf, at de kommercielle transaktioner vedrørende fisketegnene ikke kan kvalificeres som leveringer af goder i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Disse transaktioner falder derfor ind under begrebet »tjenesteydelser« i artikel 6, stk. 1. Der er desuden intet særligt modstridende eller unaturligt i at betragte salget af fiske-

9 — Se generaladvokat Poirares Maduros forslag til afgørelse i sag C-452/03, RAL (Kanalørerne), hvori der blev afsagt dom den 12.5.2005, Sml. I, s. 3947, punkt 21 og den deri nævnte retspraksis.

10 — Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17.

11 — Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Sml. I, s. 4595, præmis 21.

12 — Se artikel 6, stk. 3, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967 I, s. 14), hvori det fastsættes, at stedet for en tjenesteydelse principielt skal anses som stedet, på hvilket den ydede tjeneste, den afståede eller overladte rettighed eller den udlejede ting anvendes eller udnyttes. Se endvidere generaladvokat Mancinis forslag til afgørelse i Berkholz-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 2, forslag til afgørelse fra generaladvokat La Pergola i sag C-260/95, DFDS, hvori der blev afsagt dom den 20.2.1997, Sml. I, s. 1005, punkt 32, samt forslag til afgørelse fra generaladvokat Poirares Maduro i sagen RAL (Kanalørerne), nævnt ovenfor i fodnote 9, punkt 24 og 30.

tegn som enten en »overdragelse af et immaterielt formuegode« eller »en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand« i henhold til artikel 6.

Fast ejendom

30. Det følger af Domstolens dom i Marselisborg-sagen, at nærmere definerede dele af et havneområde kan anses for fast ejendom i sjette direktivs forstand¹³. Dette princip finder også anvendelse på afgrænsede strækninger af en flodbred, hvortil der er knyttet fiskerettigheder. Ligesom de bådpladser på vand, som er genstand for Marselisborg-sagen, kan disse strækninger kvalificeres som fast ejendom.

Tilknytningsgrad

31. Svaret på den nationale domstols spørgsmål afhænger af graden og karakteren af

tilknytning, som med rette kan kræves mellem den leverede tjeneste og den faste ejendom. Fra et forenklet synspunkt — hvilket især støttes af den italienske regerings indlæg — kan de her omhandlede fiskerettigheder kun udøves i forbindelse med floden Gmunder Traun og de flodafsnit, som er angivet på fisketegnet. Hegers kunder kan være bosiddende i Tyskland, Italien, Nederlandene og Belgien og købe fisketegn af Heger, som er etableret i Tyskland. Men de kan kun bruge de fisketegn, de har købt, hvis de tager til Gmunder Traun for at fiske. Fisketegnene er tæt knyttet til en særlig brug af den pågældende faste ejendom. Salg af fisketegn er derfor en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom«.

32. Denne argumentation er umiddelbart tillukkende, men behandler ikke de væsentligste spørgsmål: Hvorfor, hvordan og i hvilken udstrækning skal den pågældende tjenesteydelse (dvs. Hegers videresalg af fisketegnene) være knyttet til den faste ejendom (floden Gmunder Traun)?

33. Forskellige tjenesteydelser er naturligvis knyttet til fast ejendom i varierende udstrækning og på forskellige måder. Som Kommissionen korrekt påpeger i sine bemærkninger, er det ikke hensigtsmæssigt med en for vid fortolkning af udtrykket »vedrørende fast ejendom«. Der foreligger utvivlsomt en *reductio ad absurdum*, idet enhver tjenesteydelse på den ene eller den anden måde kan forbindes til en fast ejendom, forstået som et

13 — Dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Sml. I, s. 1527, præmis 34. Se endvidere generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i samme sag, punkt 30-32. Denne konklusion afspejler tilfældigvis samme fremgangsmåde som den, der finder anvendelse i flere nationale retsregler, f.eks. de spanske, italienske, franske og belgiske retsregler.

afgrænset sted. Det forekommer uhensigtsmæssigt at søge at finde en løsning på dette problem fra sag til sag. Man burde i stedet søge at fastlægge et objektivi kriterium, som kan anvendes til at afgøre, hvorvidt den leverede tjenesteydelse med rette kan anses for at vedrøre den pågældende faste ejendom.

artikel 9, stk. 2, litra a), bedst kan fortolkes i lyset af de eksempler, der anføres i bestemmelsens andet punktum. Henvi sningen til »ydelse r fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige samt ydelse r vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelse r fra arkitekter og tilsynsførende« kan ses som en angivelse af, hvilken form for tilknytning mellem tjenesteydelse rne og den faste ejendom fællesskabslovgiveren tænkte på, da bestemmelse n blev vedtaget.

34. Det er vigtigt at understrege, at den tjenesteydelse, som Heger har leveret til sine kunder på baggrund af de fisketegnskontingenter, der er købt fra Flyfishing og hvortil den indgående moms, som Heger søger at få tilbagebetalt, blev opkrævet, bestod i videre salg af fisketegn. Dette medfører, at graden af tilknytning mellem den faste ejendom (de anførte afsnit af floden) og den leverede tjenesteydelse (salg af fisketegn) allerede er blevet mindre direkte. Hegers »tjenesteydelse« bestod i erhvervelse og efterfølgende videre salg af fisketegnene. Tjenesteydelse n kan i den henseende betragtes som en »pakket vare« bestående af dels fisketegnene, dels imødekomme lse af kundernes ønske om at fiske. Ved at købe fisketegn fra Heger opnår kunden både tilladelse til at fiske og undgår besværet med selv at erhverve sig et fisketegn direkte hos de relevante myndigheder. Denne analyse øger for mig at se behovet for et objektivi kriterium til at afgøre, hvorvidt der er en tilknytning mellem tjenesteydelse n og den faste ejendom.

36. Fortegne lsen i andet punktum i artikel 9, stk. 2, litra a), er illustrerende og ikke udtømmende. De tjenesteydelse r, der nævnes i bestemmelse n, har imidlertid fælles træk, for så vidt angår deres tilknytning til den faste ejendom. Alle tjenesteydelse rne leveres til eller er rettet mod selve ejendomme n. Deres mål er en juridisk eller fysisk ændring af den faste ejendom. Ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige vurderer og sælger fast ejendom. Arkitekter designer, forbereder, samordner og styrer, i samråd med tilsynsførende, byggearbejder.

35. Jeg mener, at udtrykket »vedrørende fast ejendom« i første punktum i sjette direktivi

37. Salg af fisketegn er derimod ikke en tjenesteydelse, som har til formål at gennemføre juridiske eller fysiske ændringer af den faste ejendom (flodafsnittet), som de vedrø-

rer. Det giver snarere privatpersoner mulighed for, på et ikke-eksklusivt grundlag, at bruge floden på én ud af mange mulige måder. Sagt på en anden måde er der tale om en tjenesteydelse, som er afledt af den faste ejendom, snarere end en tjeneste, der er rettet mod den faste ejendom.

38. En mulig konklusion er, at udtrykket »vedrørende fast ejendom« samt tjenesteydelser *rettet mod* ejendomme, også omfatter tjenesteydelser, som vedrører *brugen* af ejendommen. Dette supplerende kriterium anføres udtrykkeligt i den foreslåede ændring af sjette direktiv (som behandles nedenfor). Teksten afspejler imidlertid ikke dette kriterium i sin nuværende udformning, og ingen af de illustrerende eksempler i andet punktum i artikel 9, stk. 2, litra a), omfatter brug af den pågældende ejendom. En fortolkning af den aktuelle tekst leder mere naturligt frem til den konklusion, at den tilknytning, der på nuværende tidspunkt kræves i medfør af artikel 9, stk. 2, litra a), er, at tjenesteydelsen er rettet *mod* den faste ejendom, ikke at den er afledt *af* den. Tilknytningen mellem salget af fisketegn og floden Gmunder Traun er derfor ikke omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

39. Jeg har set nærmere på lighedspunkterne mellem fisketegn og jagtrettigheder, som jeg mener er nært forbundne. De vedrører begge overdragelse af ikke-eksklusive rettigheder til at jage vilde dyr, hvis levesteder og territorier befinder sig på et »bestemt udsnit af jordens

overflade [...] hvorpå ejendom og besiddelse kan grundes«¹⁴. Domstolen behandlede jagtrettigheder i Stadt Sundern-sagen¹⁵, hvori den fastslog, at salg af jagtrettigheder ikke er en levering af en tjenesteydelse på landbrugsområder i henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 2, men en almindelig tjenesteydelse, som er underlagt direktivets almindelige ordning¹⁶. Sagen vedrørte imidlertid ikke spørgsmålet om, hvorvidt salget af jagtrettigheder var en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« i henhold til artikel 9, stk. 2.

40. Hvis der anlægges et mere bredt syn på sagen, forekommer det mig, at en vid fortolkning af udtrykket »vedrørende fast ejendom« i artikel 9, stk. 2, litra a), vil få u hensigtsmæssige følger i mindst to henseender.

41. Det ville først og fremmest skabe betydelige problemer for mange tjenesteudbydere i Den Europæiske Union. Som eksempel kan nævnes en virksomhed, som fra sit faste hjemsted i en medlemsstat booker udflugter til forlystelsesparker eller golfbaner i forskellige medlemsstater. Ud fra en vid for-

14 — Se definitionen i forslag til afgørelse fra generaladvokat Kokott i Marselisborg-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 13, punkt 30.

15 — Dom af 26.5.2005, sag C 43/04, Sml. I, s. 4491.

16 — Se analysen i dommens præmis 22-31.

tolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), ville denne virksomhed være nødt til at lade sig momsregistrere i hver enkelt bestemmelsesland for at kunne fratække den indgående moms, som den pålægges af forlystelsesparkerne eller golfbanerne, da dens bookingtjenester ville være at betragte som »tjenesteydelser vedrørende fast ejendom«.

42. Det ville for det andet overflødig gøre andre bestemmelser i sjette direktiv. Kommissionen illustrerer dette ræsonnement ved at henvise til de tjenesteydelser, der nævnes i artikel 9, stk. 2, litra e), som f.eks. rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser, eller virksomhed som vikarbureau. Hvis der (hvilket ikke er svært at forestille sig) kan påvises en svag tilknytning mellem disse tjenesteydelser og fast ejendom, henhører de rettelig under artikel 9, stk. 2, litra a). Artikel 9, stk. 2, litra e), indeholder imidlertid en særlig bestemmelse om, at leveringsstedet for disse tjenesteydelser er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller hans sædvanlige opholdssted. Samme ræsonnement synes at gøre sig gældende i forbindelse med sjette direktivs artikel 26, hvori det fastsættes, at leveringsstedet, og dermed stedet for opkrævning af moms, for tjenesteydelser præsteret af rejsebureauer, er det sted, hvor rejsebureauets hovedkontor er beliggende, og ikke kundernes bopæl.

43. Den foreslåede fortolkning gør det muligt at afhjælpe disse mangler, samtidig med at den øger retssikkerheden i forbindelse med anvendelsen af sjette direktiv ved at opstille et relativt klart kriterium til at sondre mellem anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra a), og anvendelsesområdet for direktivets øvrige bestemmelser.

44. Jeg har overvejet, hvorvidt den ene fortolkning vil virke mere fremmende på den frie bevægelighed og integrationen af det indre marked end den anden. Det kan muligvis argumenteres, at den snævre fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra a), har denne virkning, idet den betyder, at en erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat, hverken forhindres i at kræve indgående moms tilbagebetalt i henhold til ottende direktiv eller, såfremt han ikke ønsker, at den indgående moms ikke skal kunne refunderes, tvinges til at lade sig momsregistrere i en eller flere medlemsstater, hvor han køber tjenesteydelser, ud over i den medlemsstat, hvor virksomheden er etableret og oprindeligt er momsregistreret, for at kunne fratække indgående moms i henhold til sjette direktiv. Tilbagebetalingsproceduren er omvendt besværlig i sig selv¹⁷, og i praksis endda muligvis endnu

17 — Hvad angår karakteren og effektiviteten af denne mekanisme henvises til forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i sag C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants, hvori der blev afsagt dom den 15.3.2001, Sml. I, s. 2361, punkt 30. Det forhold, at Hege, der er momsregistreret i Tyskland, vil få tilbagebetalt den indgående moms fra Østrig, men opkræve udgående moms af salget af fisketegnene i henhold til den tyske momsats, opvejes (delvist) af tilbagebetalingsprocedurens længde og kompleksitet. Når alt kommer til alt, kan hverken en vid eller en streng fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra a), sikre et perfekt system uden en vis konkurrenceforvredning.

mere besværlig (afhængigt af de givne forhold) end at lade sig momsregistrere i en anden medlemsstat.

Mulig ændring af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a)

46. Jeg vil gerne her henlede opmærksomheden på de seneste forslag til ændring af sjette direktiv hvad angår leveringsstedet for tjenesteydelser¹⁸.

45. Det forekommer mig, at den erhvervsdrivende med hjemsted i en anden medlemsstat stadigt er dårligere stillet end lokale erhvervsdrivende, hvad enten han forsøger at få tilbagebetalt indgående moms ved at lade sig momsregistrere igen i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres [konsekvensen af en vid fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra a)], eller ved at iværksætte tilbagebetalingsproceduren (konsekvensen af en streng fortolkning), idet lokale erhvervsdrivende blot skal fratække den indgående moms på normal vis. Den erhvervsdrivende, som er etableret i en anden medlemsstat, pålægges en ekstra administrativ byrde, netop fordi han driver virksomhed i mere end en enkelt medlemsstat (dette problem gør sig gældende for alle former for grænseoverskridende handel mellem afgiftspligtige personer). Den erhvervsdrivende kan selvfølgelig vælge blot at ignorere problemet, inkludere den »tabte« indgående moms i salgsprisen og derefter opkræve moms af den samlede pris i sin egen medlemsstat. Hvis den erhvervsdrivende vælger denne fremgangsmåde, bliver hans pris for den leverede tjeneste sandsynligvis højere end den lokale erhvervsdrivendes pris.

47. Disse forslag har som udtrykkeligt mål at indføre beskatning af tjenesteydelser på det sted, hvor forbruget finder sted, hvilket almindeligvis er den mest foretrukne beskatningsform. Forslagene tager afsæt i en høringsproces, som blev afholdt i maj 2003 af Kommissionens Generaldirektorat for Beskatning og Toldunion¹⁹. Kommissionen redegjorde i sit høringsdokument »VAT — The Place of Supply of Services« for den foreslåede ændring af momsreglerne fra beskatning på det sted, hvor tjenesteudbyderen har hjemsted, til beskatning på det sted, hvor aftageren har bopæl. Kommissionen bemærkede dog, at det stadig ville være nødvendigt at udelukke tjenesteydelser vedrørende fast ejendom fra dette ændrings-

18 — Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2003) 822 endelig) og ændret forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/833/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2005) 334 endelig).

19 — For et overblik over høringsprocessen, sammendraget af konklusionerne fra høringen og lovgivningsproceduren henvises til http://europa.eu.int/comm/taxation_customs

forslag²⁰, og opfordrede alle interesserede parter til at fremsende bemærkninger vedrørende forslaget om at ændre reglerne for leveringssted for afgiftspligtige personer fra oprindelsesprincippet til bestemmelsesstedsprincippet. Kommissionen udarbejdede sine forslag på baggrund af de fremsendte bemærkninger.

48. Hvad angår den nuværende artikel 9, stk. 2, litra a), foreskriver forslaget til den nye artikel 9a følgende:

»Fast ejendom

Leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, *udlejning inden for hotelsektoren og lignende, indrømmelse af rettigheder til at benytte fast ejendom*, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter

20 — Ifølge Kommissionens indledning i hørigsdokumentet vil dette i det væsentligste være det samme som den eksisterende artikel 9, stk. 2, litra a), i sjette direktiv. Den nuværende bestemmelse er forholdsvis enkel at anvende og indebærer almindeligvis, at beskatningen finder sted der, hvor tjenesten forbruges, s. 3. Der henvises endvidere til begrundelsen til det oprindelige forslag i KOM(2003) 822 endelig, som i denne henseende ikke ændres af den efterfølgende ændring af forslaget, se s. 7.

og tilsynsførende, skal være det sted, hvor den faste ejendom er beliggende«²¹.

49. I den nye tekst føjes visse ydelser, som *er afledt af* den faste ejendom, til den nuværende tekst, der (som nævnt ovenfor) kun indeholder tjenesteydelser, der kan beskrives som værende *rettet mod* ejendommen. Den mest relevante bestemmelse i den nye tekst er i denne forbindelse, at den specifik foreskriver, at *indrømmelse af rettigheder til at benytte fast ejendom henhører under artikel 9, stk. 2, litra a).*

50. I Kommissionens begrundelse beskrives ændringerne som en gennemførelse af »den nye momsstrategi«, og det anføres, at denne revision »helt i tråd med de retningslinjer for det kommende arbejde, som Kommissionen havde fastlagt, blev [...] styret af princippet om, at momsen bør pålægges det sted, hvor

21 — KOM(2003) 822, ændres ikke i denne henseende af den efterfølgende ændring af forslaget, s. 18, min fremhævelse. I sin udtalelse til Kommissionens forslag vedrørende artikel 9, stk. 2, litra a), anførte Parlamentet, at »tjenesteydelser vedrørende fast ejendom vil med rette fortsat blive beskattet på det sted, hvor den faste ejendom befinder sig (artikel 9a i det ændrede direktiv, *hvor de nuværende bestemmelser blot er blevet transskiberet*)«, og vedtog forslaget (Europa-Parlamentet A5-0233/2004 endelig, af 6.4.2004, PE 333.127; min fremhævelse). I Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om forslaget fastsattes det kort og godt, at »beskatningsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom vil fortsat være det land, hvor ejendommen er beliggende« (EUT 2004 C 117, s. 15, på s. 17).

forbruget finder sted«, samt at disse ændringer, når de er gennemført »vil [...] kunne sikre, at beskattningen finder sted på forbrugsstedet«²².

51. Kommissionen anfører, at teksten i artikel 9, stk. 2, litra a), praktisk taget forbliver uændret, og at de ændringer, som jeg har fremhævet her, er indført »for at give sikkerhed for, at hotelydelser og adgang til veje, der benyttes mod afgift, anses for at have tilknytning til fast ejendom«²³.

52. Jeg er ikke enig i, at ændringen ikke medfører forandringer i den nuværende situation. Jeg mener, at tilføjelsen af sætningen »indrømmelse af rettigheder til at benytte fast ejendom«²⁴ substantielt ændrer anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra a), idet der dermed indføres et nyt kriterium til vurdering af, hvorvidt en tjenesteydelse har tilknytning til fast ejendom. Dette ville unægteligt være i tråd med målet om at ændre momssystemet, således at tjenesteydelser i almindelighed skal beskattes på forbrugsstedet. Dette ville i forbindelse med den foreliggende sag indebære, at videresal-

get skal beskattes på det sted, hvor fiske-tegnene reelt »forbruges«, dvs. i Østrig. Den holdning, som Kommissionen giver udtryk for i sine bemærkninger til denne sag, og som støtter en streng fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra a), står dermed i diametral modsætning til den holdning, den har givet udtryk for i det afsnit i begrundelsen, der vedrører ændringen af artikel 9, stk. 2, litra a), og i ændringsforslaget til teksten i artikel 9, stk. 2, litra a)²⁵.

53. For mig at se har ændringsforslagene til det sjette direktiv — hvilket også blev anført af Kommissionen i dens oprindelige høringsdokument — til formål at *ændre* den generelle regel ved at ændre reglen om leveringssted fra oprindelsesprincippet til bestemmelsesstedsprincippet. Som konsekvens heraf bliver indrømmelse af rettigheder og videresalg af sådanne rettigheder til at *bruge* fast ejendom afgiftspligtige på forbrugsstedet, dvs. på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. Jeg mener derfor fortsat, at den *nuværende* tekst i artikel 9, stk. 2, litra a), skal fortolkes strengt, som anført i det ovenstående.

22 — Alle tre citater stammer fra s. 2 i begrundelsen til det ændrede forslag (KOM(2005) 334 endelig), nævnt ovenfor i fodnote 18.

23 — KOM(2003) 822 endelig ændres ikke i denne henseende af den efterfølgende ændring af forslaget, s. 11.

24 — Hvortil »udlejning inden for hotelsektoren og lignende« blot udgår en underkategori.

25 — Det er udelukkende fællesskabslovgiverens beslutning, hvorvidt disse ændringsforslag skal vedtages eller ej, samt hvorvidt man kan acceptere de negative konsekvenser af en videre fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra a), som jeg har gjort rede for i det ovenstående, for at fremme det mere generelle mål om at indføre beskatning på forbrugsstedet.

Forslag til afgørelse

54. Det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af den nationale domstol, bør derfor besvares på følgende måde:

»Overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri ved udstedelse af fisketegn mod vederlag udgør ikke en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).«