

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 17. juli 1997 *

I — Det præjudicielle spørgsmål og dets retlige baggrund

1. Med dette præjudicielle spørgsmål anmodes Domstolen om at give Bundesfinanzhof de fornødne fortolkningsdata med henblik på at udtale sig om den rette opdeling mellem de forskellige medlemsstater, på hvis områder der udføres en persontransportydelse i form af en pakkerejse ad vej, af det samlede vederlag, der betales af den endelige forbruger, med henblik på pålæggelsen af merværdiafgiften (herefter »moms«).

Nærmere spørger den forelæggende ret, om artikel 9, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388/EØF for så vidt angår grænseoverskridende persontransport skal fortolkes således,

a) at den samlede modydelse ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for den del af transporten, som finder sted i indlandet, altid skal opdeles i forhold til de tilbagelagte transportstrækninger således,

at der ikke tages hensyn til opholds- og venteperioder mellem transportdelene, f.eks. ved studierejser, eller

b) om forskriften alene indeholder en regulering af leveringsstedet for transportydelsen, hvorefter kun dette fastsættes under hensyntagen til tilbagelagte strækninger med den virkning, at medlemsstaterne frit nærmere kan regulere, hvorledes en samlet modydelse skal opdeles på henholdsvis den afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige del af transporten.

2. I medfør af § 1, stk. 1 og 2, i Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes af 26. november 1979 (som indeholder den nye affattelse af den tyske momslov, herefter »UStG 1980«) betales der merværdiafgift af leverancer og andre ydelser, der udføres mod vederlag af en erhvervsdrivende inden for rammerne af hans virksomhed på det såkaldte opkrævningsområde. Dette område defineres som lovens territoriale anvendelsesområde med undtagelse af toldfrie områder og andre områder, der ikke hører ind under den nationale toldlovgivning.

I § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 hedder det (som undtagelse fra den almindelige regel om

* Originalsprog: italiensk.

stedet for levering af tjenesteydelser i stk. 1 i samme paragraf): »En transportydelse præsteres dér, hvor transporten foregår. Såfremt en transport ikke er begrænset til opkrævningsområdet, gælder denne lov alene for den del af ydelsen, som præsteres på opkrævningsområdet.«

Direktivets artikel 2 knæsetter nemlig det såkaldte territorialitetsprincip, hvori det hedder: »Merværdiafgift pålægges levering af ... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Principielt er ydelser, som præsteres uden for det nationale område, også af afgiftspligtige etableret på dette, således ikke-afgiftspligtige, mens indenlandske ydelser er afgiftspligtige uden hensyn til nationaliteten af den virksomhed, der udfører den.

Den retlige baggrund for det præjudicielle spørgsmål suppleres ved § 10, nr. 1, i UStG 1980, ifølge hvilken beskatningsgrundlaget udgøres af alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.

3. De omtalte bestemmelser i UStG udgør i det væsentlige gennemførelsen i tysk ret af artikel 2, artikel 3, stk. 1¹, artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette momsdirektiv, dvs. det nævnte direktiv 77/388/EØF (herefter »direktivet«)^{2 3}.

Artikel 3, stk. 1 (nu stk. 2)⁴, i direktivet bestemmer, at der i dette »forstås ved 'indlandet' anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227«.

1 — Dette stykke er senere blevet til stk. 2 i medfør af artikel 1 i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til Det fælles merværdiafgiftssystem, og om ændring med henblik på afskaffelse af fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Det synes ligeledes af betydning — dog med det herfra forskellige formål at udelukke anvendelsen på de i hovedsagen omhandlede forhold — at henviser til artikel 26 i direktivet (der i Tyskland er gennemført ved § 25 i UStG 1980) om en særordning for rejsebyråder og arrangører af turistture, som med henblik på gennemførelsen af rejsen benytter leveringer og tjenesteydelser fra andre momspligtige (til forskel fra Binder, der direkte med egne køretøjer udfører de transportydelser, som indgår i virksomhedens egne »pakkerejser«). Se fodnote 22 nedenfor.

Da »indførsel af tjenesteydelser« (til forskel fra indførsel af varer) ikke er afgiftspligtige transaktioner, idet man har ønsket at undgå mulige anomalier i tilfælde af levering af tjenesteydelser i grænseoverskridende sammenhæng, indeholder direktivet et omhyggeligt

4 — Se fodnote 1 ovenfor.

udarbejdet skema for opdelingen vedrørende stedet for levering af ydelsen⁵. Direktivets artikel 9, der står i afsnit VI med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer i stk. 1 — med henblik på forenkling og for at undgå mulige fortolkningsvanskeligheder i forbindelse med begreber, som f.eks. forbrugsstedet eller stedet for benyttelsen af tjenesteydelsen⁶ — at der ved leveringsstedet for en tjenesteydelse under fravigelse af det strenge territorialitetsprincip, skal 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.«

Dog er der ifølge artikel 9, stk. 2, fra hovedreglen i stk. 1 gjort »en række undtagelser vedrørende bestemte tjenesteydelser, for hvilke fastsættelsen af tjenesteyderens hjemsted som fiktivt leveringssted er uhensigtsmæssig, og for hvilke bestemmelsen fastsætter andre tilknytningsskæbninger«⁷. I artikel 9, stk. 2, litra b), fastsættes for særlig

transportydelsers vedkommende leveringsstedet til det sted, »hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger«⁸.

Endelig er der ved direktivets artikel 11 indført det fællesskabsretlige enhedsbegreb »beskatningsgrundlaget«. Uden dette begreb ville den fremtidige, fuldstændige harmonisering af afgiftssatsen⁹ og dens anvendelse med henblik på fastlæggelse af Fællesskabets »egne indtægter«¹⁰ føre til usammenlignelige (og som følge heraf urimelige) resultater

5 — Se B. J. M. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, bind 1, Amsterdam, 1993, 2. del, kapitel VI, s. 23.

6 — V. C. Amand og J. van Besien, *Value Added Tax*, efter traktatens artikel 99, i *European Union Law Reporter* (CCH Editions Limited), bind 2, Bicester, 1962 (læsbladsudgivelse, marts 1996), s. 2351-62. Belægningen af tjenesteydelser med moms, hvor disse faktisk udbydes til publikum, hvilket er formålet med artikel 9, stk. 2, synes at være det kriterium, der bedst svarer til opbygningen af en afgift, som rammer den enkelte forbrugers udgift til forbrug, se M.-C. Boutard-Labarde, *La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive*, i B. Neel og B. Plagnet (redaktører), *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, s. 97, særlig s. 98.

7 — Se dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno Express*, Sml. s. 231, præmis 16.

8 — Min fremhævelse. Jeg bemærker en passant, at artikel 9, stk. 2, litra b), i direktivet, »udmærket (foruden på persontransport) kan finde anvendelse på godstransport som en selvstændig forretning, men ikke på varetransport, der er en uadskillelig del af vareleveringen«, se generaladvokat Slynn's forslag til afgørelse af den i fodnote 7 nævnte sag 283/84, s. 232, særlig s. 235. Jeg erindrer endvidere om, at persontransport efter den endelige ordning vil kunne blive pålagt afgift i det land, hvori afrejsestedet er beliggende, for hele den strækning, der tilbagelægges inden for Fællesskabet, jf. direktivets artikel 28, stk. 5, og det forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår merværdiafgiftsordningen for personbefordring, som blev fremsat af Kommissionen den 5.11.1992 (EFT C 307, s. 11).

9 — Kun fastsættelse af en ensartet sats (der dog måske kan omfatte en ensartet normalsats og en reduceret sats) vil nemlig gøre det muligt at gennemføre et system, hvori »det grundlæggende princip for beskatningen i samhandelen mellem medlemsstaterne er, at der pålægges de leverede goder og præsterede tjenesteydelser afgifter i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer må gribe ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted«, jf. syvende betragtning til direktiv 91/680/EØF, se fodnote 1 og V. J. Meurant, *Taxe sur la valeur ajoutée*, i C. Gavalda og R. Kovar (red.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Paris, 1992 (læsbladsudgivelse, marts 1996), bind III, afsnit 132-134.

Den normale og den reducerede momssats, der er gældende fra den 1.1.1997 til den 31.12.1998, er angivet i direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), i affattelsen ifølge artikel 1 i Rådets direktiv 96/95/EF af 20.12.1996 om ændring af direktiv 77/388/EØF om Det fælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til merværdiafgiftens normalsats (EFT L 338, s. 89).

10 — Ifølge bestemmelserne i Rådets afgørelse 70/243/EKSF, EØF, Euratom af 21.4.1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabets egne indtægter (EFT 1970 I, s. 201), hvorefter Fællesskabernes budget finansieres fuldstændigt ved bl.a. en procentdel af den moms, der opkræves i medlemsstaterne. Se tillige Rådets afgørelse 94/728/EF af 31.10.1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 293, s. 9).

mellem de forskellige medlemsstater. Særlig for så vidt angår dette forslag til afgørelse præciseres det i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet, at beskatningsgrundlaget i indlandet »normalt« for tjenesteydelsers¹¹ vedkommende er »den samlede modværdi, som ... tjenesteyderen modtager eller vil modtage af ... aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

II — Genstanden for tvisten i hovedsagen

4. Det præjudicielle spørgsmål er rejst under en sag, der verserer ved Bundesfinanzhof mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (herefter »Finanzamt«), og som er anlagt af Reisebüro Binder GmbH (herefter »Binder«) med påstand om »revision« af den afgørelse, hvorved Finanzamt havde opgjort virksomhedens moms skyld for året 1983.

5. Efter oplysningerne i forelæggelseskendelsen arrangerer Binder pakkerejser med busser. Binder udbyder med andre ord en tjenesteydelse, der omfatter transport, kost,

logi og turistførerledsagelse, for hvilken køberne betaler en samlet enhedspris, som betydeligt overstiger markedspriserne for den »rene« transport over lignende strækninger.

6. Vedrørende de grænseoverskridende rejser, der var udført i 1983, havde Binder — efter at have beregnet den del af de samlede modydelser, som alene var indgået for *transportydelse* (ved fradrag i det samlede beløb for den del, der svarede til de øvrige leverede tjenesteydelser)¹² — foretaget en yderligere opdeling af de således opnåede modydelser for de udførte transportydelser efter den afgiftspligtige del (for indenlandske ydelser) og den ikke-afgiftspligtige del (for ydelser i udlandet). Efter det beregningskriterium, der var lagt til grund af Binder, var opdelingen af den pågældende modydelse mellem de forskellige lande, på hvis områder virksomheden havde leveret sine transportydelser til turisterne, ikke blot sket under hensyn til de tilbagelagte strækninger, men også til varigheden af opholdet i hver enkelt af disse stater.

7. Binder finder nemlig, at der under udlandsrejser, som arrangeres inden for studie- eller turistprogrammer, sædvanligvis

11 — Dvs. for andre tjenesteydelser end dem, som er omhandlet i litra c) (privat brug af et gods, der er bestemt for virksomheden, eller vederlagsfrie tjenesteydelser) og litra d) (tjenesteydelser udført til eget brug, der, såfremt de var udløst af en anden afgiftspligtig, alene ville give ret til et begrænset fradrag af momsen) i artikel 11, punkt A, stk. 1, i direktivet.

12 — Og dette var sket, for så vidt som en rejsearrangør efter fast praksis ved Bundesfinanzhof i afgiftsmæssig henseende ikke leverer én og kun én tjenesteydelse, men en række selvstændige tjenesteydelser (hvoriblandt netop transportydelsen, der er det eneste relevante for dette forslag til afgørelse). I forelæggelseskendelsen præciseres det yderligere, at beregningen af den del af den samlede pris for pakkerejsen, som svarer til de samlede transportydelser, der var udført af Binder, er ubestridt af parterne i hovedsagen.

tilbagelægges forholdsvis lange strækninger på kort tid (særlig på motorveje) inden for afrejselandet, nemlig det land, hvori arrangementen er etableret, hvorimod den del af rejsen, der foregår i udlandet, er karakteriseret ved hyppigere og længere ophold i forhold til bustransporten.

Særlig bør efter Binder's opfattelse den samlede pris, der betales af deltagerne, fastsættes under hensyn til den yderligere mulighed for brug, disse har ved, at bussen under hele rejsen uafbrudt står til deres rådighed.

Som følge heraf konkluderede Binder, at opdelingen af den samlede modydelse, der var betalt af den endelige forbruger, mellem de forskellige berørte medlemsstater, skulle ske på grundlag af principperne for virksomhedsledelse og på grundlag af de faktiske forhold. Efter Binder's opfattelse skulle der med andre ord ved beregningen medtages ikke blot de *omkostningslementer*, som var afhængige af de tilbagelagte strækninger (f.eks. udgifterne til brændstof og det almindelige slid på køretøjet), men tillige de omkostninger, der var bestemt af den medgæede tid (f.eks. til forsikring og løn til chaufføren).

8. Dette kriterium blev imidlertid forkastet af de tyske afgiftsmyndigheder, som i medfør af § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 *alene* benyttede et opdelingskriterium, der byggede på en forholdsmæssig opdeling efter de strækninger, som var tilbagelagt på de berørte medlemsstaters områder.

Følgelig besluttede Finanzamt — ved en afgørelse, der senere blev stadfæstet af Finanzgericht — at berigtige den anfægtede afgift

til skade for Binder, som modtog en ny opgørelse, der viste et højere beløb i forhold til det, virksomheden tidligere selv havde beregnet.

Efter Finanzamt's opfattelse havde Binder ikke på grundlag af det af virksomheden foreslåede opdelingskriterium nøjagtigt kunnet opgøre størrelsen af alle de omkostningselementer, der var forbundet med dets pakkerejser. For så vidt angår den af Binder foreslåede metode, som fandtes vilkårlig og ukontrollerbar, fastholdt Finanzamt, at opdelingen efter tilbagelagte strækninger var mere pålidelig og den eneste, hvorved man kunne undgå dobbelt afgiftspåligning eller undladelse af afgiftspåligning i forbindelse med de tjenesteydelser, der var præsteret i udlandet.

9. På samme måde påpegede Finanzgericht i sin dom i førsteinstans, som er påanket af Binder til den forelæggende ret med påstand om revision, at opdelingen på grundlag af tilbagelagte strækninger — til forskel fra den af sagsøgeren i hovedsagen foretrukne metode — sikrede overholdelsen af princippet om konkurrencemæssig neutralitet og i de fleste tilfælde en retfærdig afgiftspåligning.

10. Af Binder's skriftlige indlæg til Domstolen fremgår det ikke, om sagsøgeren i hovedsagen gør gældende, at virksomheden på grund af, at opdelingen *alene* foregår efter tilbagelagte strækninger, a) har været udsat for dobbelt afgiftspåligning, eller b) om den er blevet forhindret i at benytte en afgiftsfritagelse for grænsoverskridende persontransporter med busser, der eventuelt kan være gældende i en eller flere medlemsstater, hvis

områder virksomhedens busser har passeret under de studie- eller turistrejser, virksomheden har arrangeret.

11. Ifølge den forelæggende ret er der tilstrækkelig grund til at antage, at § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 — i øvrigt på samme måde som i direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), i lyset af hvilken den tilsvarende bestemmelse i national ret skal fortolkes — faktisk regulerer spørgsmålet om opdelingen af den samlede modydelse i en afgiftspligtig del og en ikke-afgiftspligtig del.

12. Bundesfinanzhof finder nemlig, at de her nævnte bestemmelser kan læses på to måder.

På den ene side kan de (som Finanzamt har gjort det) fortolkes således, at de indeholder et opdelingskriterium, der alene bygger på de tilbagelagte strækninger, og frakender opholds- og venteperioderne i udlandet enhver betydning.

13. På den anden side kan det ligeledes hævdes, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), og § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 alene — i overensstemmelse med overskriften og indholdet — indeholder en regel vedrørende fastsættelsen af stederne for transportydelserne, hvoraf følger, at kun de ydelser, der er

udført på tysk område, er afgiftspligtige i Tyskland.

Som følge heraf kan medlemsstaterne frit fastsætte kriterier for opdelingen af den samlede modydelse for ydelsen mellem den afgiftspligtige og den ikke-afgiftspligtige del af transporten samt eventuelt blandt disse kriterier anvende kriteriet opholdets varighed.

III — Svaret på det første præjudicielle spørgsmål efter omformulering

14. Jeg skal straks fremhæve, at det under hensyn til overskriften til og artikel 9 i direktivet og dennes funktion forekommer mig svært at dele den opfattelse — som den tyske regering har givet udtryk for under sagen — hvorefter denne forskrift i stk. 2, litra b), fastsætter et kriterium for de berørte medlemsstaters bestemmelse af beskatningsgrundlaget i forbindelse med de her omhandlede grænseoverskridende transportydelser.

Som Domstolen tidligere har haft lejlighed til at fastslå, fastsætter artikel 9, stk. 2, litra b), alene et tilknytningsskriterium for *den territoriale kompetence* med henblik på afgiftspåligningen, idet bestemmelsen — på grundlag af territorialitetsprincippet¹³ — fastlægger de territoriale kompetenceområder for de

13 — Se punkt 3 ovenfor.

forskellige medlemsstater, på hvis område tjenesteydelsen udføres¹⁴.

15. Over for denne foreløbige konklusion kan jeg ikke lægge skjul på, at jeg geråder i en vis tvivl om den nøjagtige betydning af passagen »idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger«, i slutningen af den pågældende bestemmelse.

16. Der findes intet bidrag til afklaring i denne henseende i præamblen til direktivet (særlig fjerde og syvende betragtning hertil, som udtrykkeligt er påberåbt af Binder¹⁵), ej heller af bemærkningerne til Kommissionens forslag af 1973¹⁶.

17. Ej heller har det standpunkt — som blev gjort gældende af Kommissionen under den mundtlige forhandling — hvorefter den pågældende passage skulle henvises til et »sted i bevægelse«, således at det »for at bestemme stedet for ydelsen er nødvendigt at følge den tilbagelagte strækning«, kunnet bortvejre mine tvivl.

18. Jeg er dog tilbøjelig til at give Kommissionen medhold i, at passagen »idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger« i realiteten er overflødig, fordi den alene angår den i rumlig henseende dynamiske karakter af transportydelser i forhold til den statiske karakter af de øvrige ydelser, der er nævnt i artikel 9, stk. 2¹⁷.

14 — Se ovennævnte dom i sagen *Trans Tirreno Express*, præmis 17, jf. fodnote 7 ovenfor.

15 — I forbindelse med denne sag hedder det i fjerde betragtning til direktivet, at »det bør sikres, at det fælles system for omsætningsafgifter er neutralt med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse, for at der med tiden kan skabes et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked«. Hvad angår syvende betragtning hedder det heri, at »fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til ... 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 erhvervs-mæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris« (min fremhævelse). Det forekommer mig temmelig tvivlsomt, om denne betragtning har betydning for løsningen af det præjudicielle spørgsmål, om ikke andet så fordi en transporttjenesteydelse af den beskaffenhed, som udføres af Binder, normalt for den endelige forbruger, ikke er en tjenesteydelse, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og som ikke indgår som en del af omkostningerne i prisen på de goder, der udbydes i samme led i omsætningskæden eller i det næste led.

16 — For at forklare fastsættelsen for så vidt angår transportydelser af et tilknytningskriterium, som afviger fra det almindelige, bemærkede Kommissionen i og for sig intetsigende, at for at tage hensyn til disse ydelsers særlige karakter har det forekommet bedst at lægge til grund, at det relevante sted befinder sig dér, hvor transporten udføres, efter en opdeling foretaget på grundlag af forholdet mellem de tilbagelagte strækninger. Ifølge dette princip belægges alle transporter, der udføres på en medlemsstats område med merværdiafgift, se *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement nr. 11/73, s. 12.

Dette udelukker i øvrigt ikke de forbehold, man må tage over for en så uklart affattet bestemmelse. Domstolen har allerede ved forskellige lejligheder understreget, at kravet om klarhed og forudsigelighed gør sig gældende med særlig styrke, f.eks. på afgiftsområdet, for så vidt angår bestemmelser, der kan få økonomiske virkninger, således at de berørte parter kan få nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der påhviler dem¹⁸.

17 — Kommissionens sidst refererede standpunkt i teksten synes i øvrigt at minde om generaladvokat Slynns synspunkter i hans forslag til afgørelse i sag 283/84 (s. 232, særlig på s. 235, jf. fodnote 7 ovenfor): »Såfremt personer befordres fra en medlemsstat til andre medlemsstater, skal afgiften for tiden betales i hver medlemsstat for den del af transporten, der finder sted dér, idet hver del af transporten anses for et leveringssted.«

18 — Se bl.a. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23.

19. I lyset af ovenstående betragtninger, og selv om dette forpligter mig til at gå ud over ordlyden af det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof¹⁹, finder jeg — med henblik på at give den forelæggende ret de fortolkningsdata, den har anmodet om — at burde foretage en analyse af de nærmere regler vedrørende fastsættelsen af beskatningsgrundlaget.

20. Disse regler er som nævnt ovenfor (i punkt 2 og 3) fastsat i § 10, stk. 1, i UStG 1980 og direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

I sidstnævnte bestemmelse hedder det for så vidt angår transportydelse, der udføres i indlandet — herunder underforstået også ydelser, forud for hvilke der umiddelbart går, eller som straks efterfølges af overskridelse af nationale grænser og udførelse af tjenesteydelsen i udlandet — er beskatningsgrundlaget alt, hvad tjenesteyderen modtager for ydelsen, herunder alle afgifter (dog med fradrag af omsætningsafgiften), hermed

19 — I øvrigt er det fastslået i Domstolens faste praksis, at denne i medfør af traktatens artikel 177 — stillet over for upræcist formulerede spørgsmål — er kompetent til af alle de oplysninger, der er givet af den nationale ret og i dokumenterne i hovedsagen, at udlede de dele af fællesskabsretten, der skal fortolkes, under hensyntagen til sagsgenstanden, herunder også bestemmelser, hvortil der ikke er henvist i de præjudicielle spørgsmål, men som skønnes relevante med henblik på afgørelsen af hovedsagen. Se bl.a. dom af 18.2.1964, forenede sager 73/63 og 74/63, Rotterdam og Puttershoek, Sml. 1954-1964, s. 455, org. ref.: Rec. s. 1, af 28.6.1978, sag 70/77, Simmenthal, Sml. s. 1453, af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, af 7.3.1990, forenede sager C-153/88 — C-157/88, Fauque m.fl., Sml. I, s. 649, af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, af 16.7.1992, sag C-187/91, Belovo, Sml. I, s. 4937, af 16.12.1992, sag C-114/91, Claeys, Sml. I, s. 6559, og af 26.9.1996, sag C-168/95, Arcaro, Sml. I, s. 4705.

forbundne udgifter, naturalieydelse eller tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

21. Jeg skal herefter betragte de faktiske forhold, som ligger til grund for hovedsagen. At de tyske afgiftsmyndigheder har set sig foranlediget til alene at fastsætte beskatningsgrundlaget på grundlag af den så at sige indenlandske del af de grænseoverskridende transporter, der er udført af Binder, er ubestridt mellem parterne.

22. Anderledes og noget mere kompliceret synes det korrekt at fastlægge *den modværdi, der svares for den indenlandske del af den pågældende transaktion*, som danner beskatningsgrundlaget.

Følgelig opstår problemet om at finde det kriterium, der er mest rationelt, og som i videst muligt omfang tager hensyn til direktivets formål med henblik på at foretage den ideelle opdeling af den under ét fastsatte modydelse, tjenesteyderen modtager for transportydelse af den i sagen omhandlede beskaftethed. Dette er netop genstand for tvisten i hovedsagen.

23. Ifølge den tyske regering indeholder artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet ikke noget *udtrykkeligt* herom — og jeg finder at kunne tiltræde denne opfattelse — og særlig gør bestemmelsen det ikke muligt

at fastlægge noget forhold mellem den pris, der betales til den afgiftspligtige tjenesteyder, og strukturen i hans omkostninger.

til bussen og det arbejde, der udføres af chaufføren, og hvis størrelse afhænger af den medgåede tid ²⁰.

Som følge heraf kan opdelingen af den under ét fastsatte modydelse kun ske på grundlag af kriteriet om opdeling efter forholdet mellem de tilbagelagte strækninger på de nationale områder, således som det kan udledes af artikel 9, stk. 2, litra b), i selve direktivet.

26. Jeg har allerede redegjort for grundene til, at jeg ikke finder, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra b) — til trods for, at anvendelsen af kriteriet om opdeling efter forholdet mellem de tilbagelagte strækninger givet ville være det enkleste at anvende, både for forvaltningen og de erhvervsdrivende — kan fortolkes i den retning, der er foreslået af den tyske regering.

24. Ifølge Binder er det enkleste og lettest kontrollerbare kriterium derimod varigheden af bussernes ophold på de forskellige opkrævningsmyndigheders områder.

Jeg må her fastholde, at man må tage hensyn til metoden inden for det harmoniserede momssystem, således som dette er fastlagt i direktivet. Anvendelsen af den flere gange omtalte artikel 11, punkt A, stk. 1, forudsætter i tilfælde af tjenesteydelser, at den pågældende medlemsstats skattemyndigheder konstaterer i) at der består en økonomisk aktivitet, ii) der udøves af en afgiftspligtig,

25. Endelig finder Kommissionen ikke, at bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet er til hinder for, at den del af den samlede modydelse, der svarer til den indenlandske af den i sagen omhandlede tjenesteydelse, beregnes i forhold til de samlede omkostninger ved transporten.

20 — Jeg bemærker en passant, at dette synspunkt fra Kommissionens side — i modsætning til hvad den tyske regering hævder — ikke afviger væsentligt fra det, Kommissionen har indtaget i sit forslag til direktiv, nævnt i fodnote 8. Ifølge artikel 1 i dette forslag er leveringsstedet for persontransportydelser dels afrejsesstedet, dvs. det sted, hvor rejsen faktisk indledes i forhold til angivelsen på billetten, eller, når en rejse omfatter flere på hinanden følgende transportydelser, udgangspunktet for hver enkelt af disse ydelser, medmindre disse blot adskilles af transitophold, af enten teknisk eller begrænset karakter. Dersom den samme tjenesteyder på den anden side præsterer flere på hinanden følgende transportydelser til en samlet pris, *»beregnes beskatningsgrundlaget på basis af en skønsmæssig fordeling af prisen, efter f.eks. den strækning, der er tilbagelagt i forbindelse med hver af ydelserne«*. Også ifølge dette forslag var kriteriet de tilbagelagte strækninger kun ét, og ikke det eneste af flere mulige for de berørte medlemsstaters fastsættelse af beskatningsgrundlaget for de forholdsmæssige dele af en given grænsoverskridende persontransportydelse.

Ifølge Kommissionen omfatter begrebet samlede omkostninger — *foruden de poster, der afhænger af de tilbagelagte strækninger* — yderligere omkostningslementer knyttet

iii) mod vederlag og iv) på den pågældende medlemsstats område. Artikel 9, stk. 2, litra b), i direktivet vedrører alene sidstnævnte bestemmelse.

27. Hvad derimod angår reglen om opdeling af den samlede pris efter de strækninger, der svarer til henholdsvis den indenlandske og den udenlandske del af transporten, skal denne foregå efter de grundlæggende principper, som er fastslået i Domstolens praksis vedrørende begrebet »modværdien«.

For så vidt angår den foreliggende sag har Domstolen — på grundlag af det princip, at levering af goder eller tjenesteydelser kun er beskattet ifølge direktivet, dersom den sker mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget udgøres af alt, hvad der modtages som modværdi — fastslået, at der, for at en tjenesteydelse skal være »afgiftspligtig«, skal foreligge *en direkte tilknytning mellem den udførte tjenesteydelse (eller det leverede gode) og den modtagne modværdi*²¹.

21 — På grundlag af dette princip har Domstolen for så vidt angik et andelselskab, der drev lagerplads for varer, og som i de to foregående regnskabsår havde undladt at afkræve sine medlemmer lagerafgift for sine tjenesteydelser, fastslået, at en nedsettelse af værdien af andelshavernes andele som følge af undladelsen af at opkræve de pågældende afgifter, ikke udgør en »modydelse« (som defineret i forbindelse med det andet momsdirektiv), se dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12. Se tillige dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 10 og 12, og af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 12-16.

28. Det er netop på grund af denne nødvendige direkte tilknytning af den udførte tjenesteydelse til den af tjenesteyderen modtagne modværdi, at jeg finder det argument, der er gjort af gældende af Binder og Kommissionen, begrundet. Ved opdelingen af den samlede pris, der er betalt af passagererne, mellem den afgiftspligtige og den ikke-afgiftspligtige del af transporten kan man ikke undlade at tage hensyn til *omkostningerne ved leveringen af tjenesteydelsen*.

29. Dette må dog straks præciseres nærmere. De omkostninger, der er afholdt af tjenesteyderen (og eventuelt fradraget helt eller delvis) ved bestemmelsen af den absolutte værdi af modydelsen²², kan på ingen måde tages i betragtning. Sidstnævnte er som bekendt en bruttoværdi, der skal være den samme for den endelige forbrugers faktiske udgift, uafhængigt af omkostningerne ved fremstillingen og forhandlingen af godet eller tjenesteydelsen²³.

22 — I direktivets forstand er den afgiftspligtiges *fortjenstmargen* defineret som forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den endelige forbruger, og rejsburcauts faktiske omkostninger ved de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, inden for den særlige ordning, der er fastsat i artikel 26. Som bemærket (i fodnote 3 ovenfor) gælder denne ordning i øvrigt ikke levering af tjenesteydelser af den beskaffenhed, der udbydes af Binder.

23 — Domstolen har f.eks. fastslået, at grundlaget for den merværdiafgift, der skal betales til statskassen af en tilsluttet leverandør i tilfælde af levering af goder mod betaling ved hjælp af et kreditkort, indbefatter det pengebeløb, der er fradraget som provision til kortudstederen, når prisen til sælgeren betales, se dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871. Se ligeledes M. E. van Hilten, *Bancaire en financière prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, s. 241.

Ved at lægge til grund, at fremstillingsomkostningerne (herunder dem i forbindelse med de tilbagelagte strækninger) kan anvendes ved opdelingen af beskatningsgrundlaget på de forskellige berørte medlemsstater, ønsker jeg ikke på nogen måde at sætte spørgsmålstegn ved det hævdvundne princip, hvorefter modydelsen består i den »subjektive« værdi af, hvad der tidligere er modtaget, og ikke i en »normal« værdi, der skal fastsættes efter objektive kriterier²⁴.

30. Forskellig herfra er den løsning, som jeg agter at foreslå Domstolen i den foreliggende sag. Når først modydelsens absolutte og subjektive værdi er fastslået, kan og skal de omkostninger, der i forskellige henseender er betalt af den afgiftspligtige tjenesteyder, tages i betragtning med det herfra forskellige formål at fastlægge procentdelen af den pris for pakkerejsen, der skal henføres til den indenlandske del af transporten, *idet det i øvrigt står fast, at den øvrige del af tjenesteydelsen eventuelt skal være merværdiafgiftspligtig i de øvrige berørte medlemsstater.*

31. Fra et økonomisk synspunkt udgør prisen herefter den *subjektive* værdi af den modydelse, den endelige forbruger modtager. Det er derfor svært at benægte, at denne værdi normalt kan variere med omkostnin-

gerne ved de produktionsfaktorer, der som helhed er anvendt af tjenesteyderen²⁵.

For at blive ved det eksempel, der her er tale om, har den studerende og den turist, der rejser i udlandet, utvivlsomt forskellig nytte af henholdsvis bustransporten med ophold undervejs fra afrejsestedet til grænsen (den afgiftspligtige del af transaktionen) og af, at *bussen og chaufføren hele tiden er til rådighed under den øvrige del af rejsen* (den ikke-afgiftspligtige del) — herunder ikke blot under transporten fra sted til sted, men tillige under opholdene²⁶ — idet sidstnævnte omfatter omkostningselementer, der ikke blot afhænger af de tilbagelagte vejstrækninger, men tillige af ydelsens varighed.

25 — Den tyske regering har under reismødet bemærket, at det i betragtning af den frihed, der er overladt til virksomhederne til selv at fastsætte deres priser efter markedsf forholdene, ville være ulovligt at etablere en forbindelse mellem en virksomheds omkostningsstruktur og de priser, den fastsætter, for derefter — på grundlag af direktivets artikel 11 — at fastsætte et kriterium for opdeling af modydelsen på de berørte medlemsstater. Uden at ville gå ind på det omtalelige område for forbindelsen mellem fremstillingsomkostninger og priser, som jeg overlader til eksperterne i mikroøkonomi, finder jeg det evidenter, at omkostningerne på ethvert marked, om end i forskelligt omfang, eftersom der er tale om dets stilling i forhold til de to yderpunkter, fuldstændig konkurrence og monopol, uundgåeligt afspejles i salgspriserne (naturligvis med undtagelse pr. definition af priser under omkostningerne eller »røvepriser«), se R. Cooter og T. Ulen, *Law and Economics*, 1988, særlig s. 32-43. Eksistensen af denne forbindelse anerkendes f.eks. ligeledes i Domstolens praksis ved anvendelsen af traktatens artikel 86 på området for misbrug af dominerende stilling ved fastsættelse af urimelige eller for høje priser, se dom af 14.2.1978, sag 27/76, United Brands mod Kommissionen, Sml. s. 207, eller declininge priser (se dom af 3.7.1991, sag C-62/86, AKZO mod Kommissionen, Sml. I, s. 3359, og af 14.11.1996, sag C-333/94 P, Tetra Pak mod Kommissionen, Sml. I, s. 5951).

26 — I denne forbindelse er jeg noget forbausset over den tyske regerings bemærkning, hvorefter opholdets varighed ikke er et forhold af betydning for transportydelsen, særlig fordi der ikke er tale om nogen *modydelse under opholdene*. Selv om dette kan være rigtigt for så vidt angår de (korte og få) ophold i forbindelse med en »ren« passagertransport, kan jeg ikke være enig i denne påstand for så vidt angår pakkerejser, jf. de grunde jeg har anført i teksten.

24 — Se bl.a. dom af 5.2.1981, præmis 13, fodnote 21.

32. I det mindste for at lette og forenkle analysen kan man således forestille sig, at det samlede vederlag, der afkræves den endelige forbruger af en virksomhed som den af Binder drevne, om end med en vis tilnærmelse, består af det beløb, der fremkommer ved at sammenlægge den (ideelle) pris for den indenlandske del af transporten med den (ideelle) pris for dens udenlandske del. Begge disse priser afspejler nødvendigvis den respektive omkostningsstruktur for tjenesteydelsen.

Jeg erkender, at min bemærkning er uden praktisk betydning, når omkostningsstrukturen for de to eller flere dele af en samlet ydelse — således som det synes at være tilfældet med grænseoverskridende transportydelser af gods og »ren« persontransport²⁷ — kan anses for at være den samme eller dog i det væsentlige den samme²⁸.

Men når indholdet og udformningen af ydelsen, og dermed omkostningerne, er

forskellige fra del til del, giver disse forskelle sig nødvendigvis udtryk i omkostningerne ved de forskellige dele af den samlede pris. Det bekræfter netop, at den del af det samlede vederlag, der i hvert enkelt tilfælde har direkte forbindelse med hver enkelt del af tjenesteydelsen, skal fastsættes efter de med disse forbundne fremstillingsomkostninger.

33. Benyttelsen af de omkostninger, der er afholdt af den afgiftspligtige for at gennemføre den afgiftspligtige transaktion, er i øvrigt ikke uden fortilfælde i Domstolens praksis ved fortolkningen af direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), selv om der i disse tilfælde har været tale om fastsættelse af beskatningsgrundlaget ved levering af goder, hvor der ikke var tale om beregning af merpris.

Særlig har Domstolen i Empire Stores-sagen²⁹ for så vidt angår vederlagsfri levering af en ting fra en postordresælger til a) personer, der præsenterede sig som potentielle nye kunder, eller b) en etableret kunde, der præsenterede en tredjemand som potentiel kunde, fastslået, at modydelsen i den pågældende transaktion bestod i den *tjenesteydelse*, der udførtes af henholdsvis den nye og den etablerede kunde.

Yderligere er værdien af denne modydelse — dvs. beskatningsgrundlaget for transaktionen

27 — Dvs. en transport, der ikke omfatter andre tjenesteydelser (som f.eks. forplejning, indlogering og turistførerledsagelse, der leveres i en pakkerjese mod en samlet pris) i forbindelse med transport af personer fra sted til sted.

28 — I de to eksempler, som er anført i teksten, har jeg nemlig ikke vanskeligt ved at forestille mig, at man — på grundlag af en samlet pris for hele ydelsen — kan nå frem til en rationel og velafbalanceret bestemmelse af afgiftsgrundlaget, alene på grundlag af forholdet mellem de tilbagelagte strækninger. Anvendelsen af dette kriterium er dog ikke på nogen måde tvunget af bestemmelsen i direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), idet denne højst — i et særligt tilfælde — er udtryk for anvendelse af det almindelige kriterium, der (gennem den direkte tilknytning til modydelsen) bygger på omkostningerne ved fremstillingen af tjenesteydelsen. Da resultaterne således bliver ens for så vidt angår grænseoverskridende transporter af gods og »ren« passagertransport, kan man ikke af det af mig foreslåede kriterium og det kilometerbaserede kriterium udlede en *udelukkende og generel* legitimering af sidstnævnte kriterium — ved anvendelsen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet — i forbindelse med *alle* transportydelser. Denne udvidelse synes mig i særdeleshed udelukket med henblik på dette forslag, netop i tilfælde af sammensatte transaktioner, der — som de i hovedsagen omhandlede — er karakteriseret ved den forskellige tidsdimension (varighed og kontinuitet) af de afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige dele af tjenesteydelsen.

29 — Dom af 2.6.1994, se fodnote 21.

— den, der tillægges den af modtageren (in casu af postordresælgeren) lig med det beløb, han var villig til at betale for at opnå den pågældende tjenesteydelse. Ifølge Domstolen kan denne værdi kun være den *omkostning*, leverandøren er villig til at afholde for at opnå oplysningerne vedrørende de nye kunder, dvs. »den købspris, som leverandøren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne«³⁰.

34. Jeg har allerede omtalt, at den tyske regering modsætter sig antagelsen af den af mig foreslåede regel for at fastsætte beskatningsgrundlaget, fordi den efter regeringens opfattelse kunne indebære en mulig tilside-sættelse af enten den konkurrencemæssige neutralitet af det harmoniserede merværdiafgiftssystem eller komplicere skattemyndighedernes virke. Jeg skal kort tage stilling til disse indvendinger.

35. Først og fremmest må man realistisk efter min opfattelse ikke overvurdere den mulighed, at de pågældende afgiftspligtige (som f.eks. Binder) tilskyndes til at omlægge deres pakkerejser, således at de i overdrevet omfang forlænger varigheden og opholdene (og de dermed forbundne omkostninger) ved den tjenesteydelse, der leveres i udlandet, netop for at drage fordel af fritagelsen for

merværdiafgift af den grænseoverskridende persontransport, som gælder i en eller flere af de øvrige medlemsstater, og således nedsætte beskatningsgrundlaget i afrejslandet.

Lad os et øjeblik overveje det forhold, at enhver ændring af pakkerejserne, der alene foretages med henblik på at optimere afgiftsbyrden, er drastisk og endeligt begrænset ved, at transaktionen erhvervsmæssigt skal være en succes blandt de endelige forbrugere, som får tilbudt de »manipulerede« tjenesteydelser, ofte i konkurrence med andre udbydere af pakkerejser. Ikke blot skal de ændringer, der foretages i den oprindelige omkostningsstruktur, derfor i betydelig grad give sig udslag i prisen på tjenesteydelsen, men samtidig må en manipulation af rejseprogrammerne — i henseende til antallet af ophold i udlandet og disses varighed — ikke betyde rejseruter, som turisten eller den studerende kan finde ubekvemme eller i det hele taget lidet attraktive.

Hvis man ræsonnerer som den tyske regering, kan man i øvrigt fra et konkurrencefordrejningssynspunkt til syvende og sidst ej heller i et regelsæt, der bygger på eksklusiv anvendelse af kilometertalskriteriet, udelukke sådanne muligheder for konkurrencefordrejning. Man kan f.eks. tænke på muligheden af en afkorting af strækningerne i indlandet (ved afrejse fra de kommuner, der ligger nærmest de nationale grænser) og en hertil svarende forøgelse af længden af de afgiftsfrie strækninger på de øvrige medlemsstaters områder.

30 — Samme dom, præmis 19. Domstolen valgte ikke at følge den opfattelse, den britiske og portugisiske regering havde givet udtryk for, og hvorefter afgiftsgrundlaget ved overdragelsen af goderne i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende derimod skulle være den detalpris ved videresalg, der ville være blevet krævet for de pågældende varer, såfremt disse var blevet optaget i korrespondancesælgerens katalog.

36. Den tyske regering har i øvrigt særlig påpeget, at vedtagelsen af reglen om fastsættelse af beskatningsgrundlaget efter de samlede omkostninger ved pakkerejser, der arrangeres af erhvervsdrivende, som f.eks. Binder, vil vanskeliggøre kontrollen på grund af den »manglende symmetri« mellem de oplysninger, den afgiftspligtige og skattemyndighederne er i besiddelse af. Efter min opfattelse kan denne kontrol vel medføre komplikationer af en sådan art, men disse skulle dog ikke være uovervindelige.

Herved kan det bemærkes, at det — med hensyn til disse omkostninger — påhviler den afgiftspligtige at foretage den forholdsmæssige opdeling af de modydelser, der danner beskatningsgrundlaget for hver enkelt af de præsterede ydelser, ved indgivelsen af de angivelser, som er omhandlet i direktivets artikel 22, stk. 4 og 6³¹.

Yderligere skal tjenesteydelsens samlede varighed og omkostningerne i forbindelse hermed — i lighed med de strækninger, der er tilbagelagt af køretøjerne (og de hermed

forbundne omkostninger) — klart og tydeligt fremgå af de regnskaber, som enhver afgiftspligtig skal føre i medfør af direktivets artikel 22, stk. 2, for »at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed«.

Der kan dog forekomme tilfælde, hvori de omkostningselementer, hvis størrelse afhænger af tjenesteydelsens varighed og kontinuitet — herunder længden af opholds- og ventetider mellem de forskellige dele af transporten — helt eller delvis ikke kan dokumenteres sikkert og objektivt for så vidt angår en eller flere af de afgiftspligtige transaktioner, der er udført af den afgiftspligtige i beskatningsperioden. I dette tilfælde, som det helt klart hører under de nationale retters kompetence at tage stilling til, kan de nationale skattemyndigheder alene opgøre afgiften på grundlag af en bestemmelse af beskatningsgrundlaget, der udelukkende hviler på en »forholdsmæssig« opdeling af den samlede modydelse, som er betalt for disse transaktioner, på grundlag af de strækninger, der er tilbagelagt i og uden for landet.

Den konklusion, jeg er nået til, berører naturligvis ikke de tyske myndigheders mulighed for — i medfør af direktivets artikel 27 — at anmode Rådet om tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger »for at forenkle opkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«³².

31 — Under den mundtlige forhandling har Kommissionen ligeledes henvist til Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27.1.1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (EFT L 24, s. 1), der — med henblik på at forhindre, at medlemsstaterne mister skatteindtægter — har indført procedurer for elektronisk overførsel af data vedrørende moms mellem de nationale kompetente myndigheder, hvor der er tale om »transaktioner inden for Fællesskabet«. Disse oplysninger indsamles, oplagres og bearbejdes i særlige databanker af disse myndigheder, netop på grundlag af de oversigter, der er omhandlet i direktivets artikel 22, stk. 6, litra b). Jeg mener dog ikke, at denne forordning finder anvendelse på tjenesteydelser af den beskaffenhed, som udbydes af Binder. De transaktioner inden for Fællesskabet, som er omhandlet i forordning nr. 218/92, omfatter nemlig for så vidt angår tjenesteydelser alene dem, der er omhandlet i direktivets artikel 28b, punkt C (om tjenesteydelser i form af EF-transport af *goder*), D (blydelser knyttet til tjenesteydelser i form af EF-transport af *goder*) og E (tjenesteydelser, der leveres af formidlere), der er indsat ved artikel 1, nr. 22, i direktiv 91/680, se fodnote 1.

32 — Forbundsrepublikken Tyskland har alene benyttet sig af denne mulighed for så vidt angår grænseoverskridende passagertransport, der udføres af *udenlandske busselskaber* under lejlighedsvis bustransporter, jf. § 10, stk. 6, i UStG 1980, i medfør af hvilken merværdiafgiften af disse transaktioner opkræves på grundlag af den gennemsnitlige modydelse for transporten pr. person og pr. kilometer for de strækninger, der er tilbagelagt i indlandet, beregnet og fastsat på grundlag af de faktiske priser, således at de ikke øver væsentlig indflydelse på den skyldige merværdiafgift.

IV — Forslag til afgørelse

På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Når der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse, f.eks. i form af en pakkerejse med studie- eller turistformål, skal artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag fortolkes således, at denne bestemmelse alene indeholder et tilknytningskriterium med henblik på fastsættelsen af den territoriale kompetence med henblik på beskatning, der på grundlag af territorialitetsprincippet fastsætter stedet for transportydelsen til det sted, hvor transporten finder sted.

I forbindelse med en sådan transportydelse er den relevante bestemmelse i direktiv 77/388/EØF med henblik på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for så vidt angår den del af transporten, der finder sted i inlandet, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Denne bestemmelse skal fortolkes således, at de pågældende medlemsstater skal opdele den samlede modydelse, der er direkte forbundet med transportydelsen, efter forholdet mellem de samlede omkostninger ved den del af transporten, som foregår på de respektive områder.

Disse samlede omkostninger omfatter både dem, der afhænger af de tilbagelagte strækninger, og dem, hvis størrelse afhænger af tjenesteydelsens varighed og kontinuitet, herunder opholds- og venteperioderne mellem de forskellige dele af transporten, under forudsætning af at disse dokumenteres nøjagtigt og objektivt af den afgiftspligtige.

I tilfælde af tvist herom tilkommer det de nationale retter at afgøre, om — og eventuelt i hvilket omfang — omkostningselementerne ved en tjenesteydelse af den ovenfor beskrevne type, hvis størrelse er afhængig af ydelsens varighed og kontinuitet, er dokumenteret nøjagtigt og objektivt med henblik på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for de pågældende transaktioner.«