

DOMSTOLENS DOM (anden afdeling)
4. juli 1985 *

I sag 168/84

angående en anmodning, som Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Gunter Berkholz, indehaver af enkeltmandsvirksomheden firmaet abe-Werbung Alfred Berkholz, Hamburg,

mod

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 15, nr. 8, i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag,

har

DOMSTOLEN (anden afdeling)

sammensat af afdelingsformanden O. Due, dommerne P. Pescatore og K. Bahlmann,

generaladvokat: G. F. Mancini

justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

efter at der er afgivet indlæg af:

- Den franske Republiks regering ved Jean-Claude Antonetti, tjenestemand ved generalsekretariatet for det interministerielle udvalg for europæisk økonomisk samarbejde (under skriftvekslingen),
- kongeriget Danmarks regering ved Laurids Mikaelsen, juridisk rådgiver i udenrigsministeriet (under den mundtlige forhandling),
- Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Friderich-Wilhelm Albrecht (såvel under skriftvekslingen som under den mundtlige forhandling),

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. juni 1985, afsagt følgende

* Processprog: Tysk.

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

Præmisser

- 1 Ved kendelse af 30. april 1984, indgået til Domstolen den 2. juli s.å., har Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 15, nr. 8, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) (EFT L 145, s. 1).

Sagens forhistorie

- 2 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren i hovedsagen, firmaet abe-Werbung Alfred Berkholz, Hamburg, bl.a. driver en virksomhed med opstilling og drift af spilleautomater, jukeboxe o. lign.. Firmaet har installeret hovedparten af disse apparater i restaurationer i Slesvig-Holsten og i Hamburg samt et vist antal spilleautomater om bord på to af Deutsche Bundesbahn's færger, som sejler i rutefart mellem Puttgarden på Fehmarn og Rødbyhavn i Danmark. Apparaterne underkastes regelmæssigt eftersyn, reparation og udskiftning af ansatte ved abe-Werbung, som afregner på stedet med Deutsche Bundesbahn. Disse anvender en del af arbejdstiden herpå, og sagsøgeren har ikke herudover ansat fast personale om bord på færgerne.
- 3 Efter de tyske afgiftsmyndigheders opfattelse sker omkring 10% af omsætningen på spilleautomaterne inden for det tidsrum, hvor færgerne ligger i havn i Tyskland, 25% under færgernes sejlads inden for tysk territorialfarvand og den øvrige del af omsætningen på åbent hav eller inden for dansk territorialfarvand eller i dansk havn. Sagsøgte Finanzamt har opkrævet merværdiafgift af hele firmaets omsætning på de to færger i 1980, og har herved henført omsætningen til firmaets hovedsæde i Hamburg og dermed til tysk afgiftsområde (i henhold til § 3, litra a), stk. 1, i den tyske Umsatzsteuergesetz (UStG) af 1980, som er udstedt til gennemførelse af det sjette direktivs artikel 9, stk. 1). Finanzamt har endvidere indtaget det standpunkt, at betingelserne for en afgiftsfrigivelse i henhold til § 4, stk. 2, sammenholdt med

§ 8, stk. 1, nr. 5, i nævnte lov af 1980, som svarer til det sjette direktivs artikel 15, nr. 8, ikke er opfyldt, fordi spilleautomaternes omsætning ikke tjener til at dække søgående fartøjers umiddelbare behov.

- 4 Sagsøgeren i hovedsagen har heroverfor gjort gældende, at de omtvistede tjenesteydelser er præsteret fra et driftssted, således som dette begreb forstås i § 3, litra a), stk. 1, 2. afsnit, i loven af 1980, eller fra et fast forretningssted som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, der befinder sig om bord på et søgående fartøj. Sagsøgeren er som følge heraf af den opfattelse, at der kun kan opkræves tysk omsætningsafgift på 10% eller højst yderligere 25% af omsætningen fra de spilleautomater, som er opstillet på fartøjerne. Endvidere har sagsøgeren hævdet, at den samlede omsætning på de automater, som er opstillet på fartøjerne, under alle omstændigheder er fritaget for omsætningsafgift i henhold til § 4, stk. 2, sammenholdt med § 8, stk. 1, nr. 5, i loven af 1980, som svarer til det sjette direktivs artikel 15, nr. 8, fordi den tjener til at dække de søgående fartøjers umiddelbare behov i det omfang, spilleautomaterne dækker fartøjernes, eller nærmere bestemt passagerernes behov for adspredelse.
- 5 Finanzgericht har anført, at direktivets artikel 9 er udformet ud fra ønsket om at skabe et klart og enkelt princip for momspligtige tjenesteydelsers nationale tilknytning. Som det fremgår af direktivets syvende betragtning, er det formålet med denne bestemmelse at undgå kompetencekonflikter gennem en harmonisering af de nationale lovgivninger på området og dermed at bidrage til en mere retfærdig fordeling af den økonomiske byrde mellem medlemsstaterne, samtidig med, at der tages hensyn til, at Fællesskabets egne indtægter for en væsentlig del hidrører fra det nationale momsprovenu.
- 6 Efter Finanzgerichts opfattelse er de i sagen omhandlede tjenesteydelser ikke omfattet af undtagelserne i direktivets artikel 9, stk. 2, og falder derfor ind under hovedreglen i artikel 9, stk. 1, hvori en tjenesteydels leveringssted er defineret som det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres. Finanzgericht har i den forbindelse rejst det spørgsmål, om sammenstillingen af begreberne »hjemsted« og »fast forretningssted« dækker en reel forskel i begrebernes betydning, således at betingelserne for at antage, at der foreligger et fast forretningssted, er forskellige og mindre strenge med hensyn til den personelle og materielle udformning.
- 7 Finanzgericht har i den forbindelse henvist til de problemer, der er forbundet med afgrænsningen af det territoriale anvendelsesområde for den nationale skatte- og

afgiftslovgivning, dels for så vidt angår ensartede tjenesteydelser, der præsteres under samme betingelser på en anden medlemsstats område, dels for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige behandling af tjenesteydelser, der præsteres om bord på fartøjer på det åbne hav, navnlig når fartøjerne befinder sig fjernt fra nationalt område.

- 8 Finanzgericht har anført, at fortolkningen af direktivet er af afgørende betydning for at sikre, at de nationale lovbestemmelser anvendes i overensstemmelse med direktivet. Under hensyn til det mål, der er opstillet i direktivets ellefte betragtning, hvorefter »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«, gælder dette også for fortolkningen af det katalog over momsfratagelser, som er fastsat i direktivets artikel 15 og gentaget i den tyske momslovs § 4 og § 8.
- 9 Med henblik herpå har Finanzgericht forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:
- 1) Skal artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af omsætningsafgifter fortolkes således, at begrebet »fast forretningssted« også omfatter en indretning til en erhvervmæssig virksomhed (f.eks. driften af spilleautomater) på et søgående fartøj, der anvendes til sejlads på det åbne hav uden for nationalt territorium? Hvilke betingelser skal i givet fald være opfyldt, for at der kan antages at foreligge et fast forretningssted?
 - 2) Skal artikel 15, nr. 8, i det sjette direktiv fortolkes således, at bestemmelsen kun omfatter sådanne tjenesteydelser, der er bestemt til at skulle dække søgående fartøjers umiddelbare behov, som nødvendigvis er forbundet med skibsfarten, eller omfatter den også andre tjenesteydelser, på fartøjer, der ikke adskiller sig fra tilsvarende tjenesteydelser på landjorden, såsom driften af spilleautomater?»

Indlæg for Domstolen

- 10 Der er under retsforhandlingerne for Domstolen afgivet indlæg af kongeriget Danmarks regering, Den franske Republiks regering og Kommissionen.

11 Den danske regering har anført, at beskatningen af tjenesteydelser om bord på fartøjer, rejser visse problemer vedrørende afgrænsningen af direktivets geografiske og personelle anvendelsesområde.

Under alle omstændigheder kan det ikke antages, at en medlemsstat alene kan opkræve moms for tjenesteydelser, der er udført om bord på et fartøj, for så vidt som dette befinder sig inden for statens eget territorialområde. Direktivets geografiske anvendelsesområde er defineret i artikel 3 ved en henvisning til EØF-traktatens artikel 227, som imidlertid ikke indeholder nogen nærmere afgrænsning af sit geografiske eller personelle anvendelsesområde. Det tilkommer derfor hver enkelt medlemsstat at fastlægge anvendelsesområdet for sine egne lovregler i overensstemmelse med folkerettens regler. Der er sammenfald mellem disse grænser og grænserne for direktivets anvendelsesområde. Der er således intet til hinder for, at medlemsstaterne anvender deres egne skatte- og afgiftslovgivninger på de fartøjer, der fører statens flag, når disse befinder sig uden for medlemsstaternes nationale område. Selv når et fartøj befinder sig i en anden stats territorialfarvand, er der ikke folkeretligt noget til hinder for, at flagstaten anvender sin egen lovgivning på handlinger, der udføres om bord på fartøjet, selv om disse bestemmelser først rent faktisk kan bringes i anvendelse, når fartøjet har forladt den anden stats område. Flagstaten er altså ikke afskåret fra at bringe sin skatte- og afgiftslovgivning i anvendelse, selv når fartøjet befinder sig uden for dens eget højhedsområde. Hver enkelt stat kan her føre den skatte- og afgiftspolitik, den anser for fornuftig. De skatte- og afgiftskonflikter, som dette kan medføre, kan uden vanskeligheder løses ved samarbejde mellem de berørte stater. På det område, som den foreliggende sag vedrører, har der aldrig bestået vanskeligheder mellem Danmark og Forbundsrepublikken. På den omhandlede rute er de danske færger undergivet de danske myndigheder og de tyske færger de tyske myndigheder. Vedrørende det andet spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret, har den danske regering givet udtryk for den opfattelse, at driften af spilleautomater ikke kan anses for tjenesteydelser, som udføres med henblik på dækning af et umiddelbart behov i forbindelse med søgående fartøjer, jfr. det sjette direktivs artikel 15, nr. 8.

12 Den franske regering har i sit indlæg udelukkende beskæftiget sig med spørgsmålet om fortolkningen af de pågældende bestemmelser i det sjette direktiv. Regeringen har anført, at begrebet »fast forretningssted« i henhold til det sjette direktivs artikel 9, stk. 1, må forstås som ethvert driftssted, hvorfra en afgiftspligtig regelmæssigt udfører en momsbelagt virksomhed. Regeringen mener derfor, at installeringen af spilleautomater eller andre automatiske apparater om bord på søgående fartøjer, som medarbejdere hos det firma, der ejer spilleautomaterne, regelmæssigt underkaster eftersyn, reparation og udskiftning på stedet, udgør et fast forretningssted i bestemmelsens forstand. Hvad angår det andet spørgsmål, som Finanzgericht har forelagt, er også den franske regering af den opfattelse, at driften af spilleautomater om bord på søgående fartøjer ikke kan afgiftsfritages i henhold til det sjette direktivs artikel 15, nr. 8.

- 13 Kommissionen har anført, at begrebet fast forretningssted indtager samme rang i direktivets artikel 9 som begrebet hjemsted for økonomisk virksomhed. På grund af det tiltagende antal spilleautomater, der kan udføre tjenesteydelser uafhængig af tilstedeværelsen af tjenesteydende personer må det principielt være muligt at betragte sådanne automater som et fast forretningssted i direktivets artikel 9's forstand. Denne løsning fører til en fornuftig fordeling af den skatte- og afgiftsmæssige kompetence i overensstemmelse med det almindeligt gældende princip for opkrævning af omsætningsafgifter, hvorefter varen eller tjenesteydelsen skal beskattes i forbrugslandet. Følgelig må de ydelser, der præsteres med sådanne automater, ligesom det i øvrigt er tilfældet med andre tjenesteydelser, der præsteres af personer på det åbne hav være fritaget for afgifter. Vedrørende fortolkningen af direktivets artikel 15, nr. 8, har Kommissionen anført, at driften af spilleautomater ikke kan betegnes som en tjenesteydelse, der tjener til at dække de søgænde fartøjs umiddelbare behov.

Begrebet «fast forretningssted» i det sjette direktivs artikel 9 (første spørgsmål)

- 14 Det første spørgsmål, Finanzgericht har forelagt, må løses på grundlag af formålet med artikel 9 inden for rammerne af direktivets generelle system. Som det kan udledes af den syvende betragtning til direktivet, har denne bestemmelse til formål at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydernes skatte- og afgiftsmæssige tilknytningsmoment. Artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen herom, mens artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter. Som det fremgår af artikel 9, stk. 3, er formålet med disse bestemmelser — om end kun for en række specifikke situationer — dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre en dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes.
- 15 Direktivets artikel 9, stk. 1, er affattet således:

»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.«

- 16 Da der i denne sag er tale om tjenesteydelser, som præsteres om bord på søgående fartøjer, må der indledningsvis foretages en afgrænsning af direktivets geografiske anvendelsesområde. I overensstemmelse med princippet i direktivets artikel 3, hvorefter »indland« i direktivet skal forstås som »anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det europæiske økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227«, falder direktivets anvendelsesområde sammen med anvendelsesområdet for hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftslovgivning på dette område. Som den danske regering med rette har anført, begrænser artikel 9 ikke medlemsstaternes frihed til at opkræve afgifter for tjenesteydelser, som præsteres uden for deres højhedsområde om bord på søgående fartøjer, over hvilke de har jurisdiktionskompetence. I modsætning til den af sagsøgeren i hovedsagen hævdede opfattelse, som støttes af Kommissionen, foreskriver direktivet på ingen måde afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, som præsteres på det åbne hav eller mere generelt uden for højhedsområdet for den stat, der udøver jurisdiktionskompetence over for det pågældende fartøj, uanset om tjenesteydelserne må anses for tilknyttet tjenesteyderens hjemsted eller et andet fast forretningssted.
- 17 På samme måde tilkommer det hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder, inden for rammerne af de ved direktivet indrømmede valgmuligheder at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmæssige for en bestemt tjenesteydelse. Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.
- 18 Det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, samt af denne bestemmelses formål, der er angivet ovenfor, at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet. Installeringen af spilleautomater om bord på et søgående fartøj, som underkastes periodisk eftersyn, kan ikke udgøre et sådant etableringssted, navnlig ikke når det faste hjemsted for ejeren af disse spilleautomater udgør et passende tilknytningssted for afgiftsopkrævningen.

- 19 Finanzgerichts første spørgsmål må derfor besvares med, at det sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en indretning til en erhvervmæssig virksomhed, såsom driften af spilleautomater om bord på et fartøj, som anvendes til sejlads på det åbne hav uden for nationalt territorium, kun kan betragtes som et fast forretningssted i artikel 9's forstand, såfremt dette forretningssted forudsætter en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser, og såfremt tjenesteydelserne ikke rationelt kan henføres til hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed.

Fortolkningen af det sjette direktivs artikel 15, nr. 8 (andet spørgsmål)

- 20 Ifølge direktivets artikel 15 fritager medlemsstaterne »på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de [foreskrevne] fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug: ... 4. levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, der... anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed; ... 5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af... søgående fartøjer ... 8. andre tjenesteydelser end de under nr. 5 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5 omhandlede søgående fartøjer og deres ladning«.
- 21 Det fremgår af de citerede bestemmelser som helhed, at de ved artikel 15, nr. 8, fritagne tjenesteydelser alene omfatter sådanne tjenesteydelser, der direkte er forbundet med søgående fartøjers behov og deres ladning, dvs. de tjenesteydelser, som er nødvendige for fartøjernes drift. Dette er ikke tilfældet med installeringen af spilleautomater, der tjener til adspredelse af passagererne og ikke har nogen indre sammenhæng med skibsfartens behov.
- 22 Det andet spørgsmål må derfor besvares med, at direktivets artikel 15, nr. 8, skal fortolkes således, at den heri omhandlede afgiftsfritagelse ikke gælder for driften af spilleautomater, der er installeret om bord på de i bestemmelsen nævnte søgående fartøjer.

Sagens omkostninger

De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tysklands regering, kongeriget Danmarks regering, Den franske Republiks regering og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, der har afgivet indlæg ved Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (anden afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som er forelagt den af Finanzgericht Hamburg ved kendelse af 30. april 1984, for ret:

- 1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdi-afgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en indretning til en erhvervsmæssig virksomhed, såsom driften af spilleautomater om bord på et fartøj, som anvendes til sejlads på det åbne hav uden for nationalt territorium, kun kan betragtes som et fast forretningssted i artikel 9's forstand, såfremt dette forretningssted forudsætter en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser, og såfremt tjenesteydelserne ikke rationelt kan henføres til hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed.
- 2) Det sjette direktivs artikel 15, nr. 8, skal fortolkes således, at den heri omhandlede afgiftsfritagelse ikke gælder for driften af spilleautomater, der er installeret om bord på de i bestemmelsen nævnte søgående fartøjer.

Due

Pescatore

Bahlmann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. juli 1985.

P. Heim

Justitssekretær

O. Due

Formand for anden afdeling