

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEONOR SHARPSTON

föredraget den 7 mars 2006¹

1. Denna begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG gäller fastställelsen av den plats där en skattepliktig transaktion genomförs med avseende på mervärdesskatt som påförs och betalas enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (nedan kallat sjätte direktivet).²

2. Målet vid österrikiska Verwaltungsgerichtshof (förvaltningsdomstol) gäller ett företag som är etablerat i Tyskland och som köpte fiskekortskontingenter i Österrike, där det inte tillhandahåller några tjänster och således inte är registrerat för mervärdesskatt, och därefter sålde fiskekortet, som ger rätt att fiska i vissa flodavsnitt i Österrike, till kunder i andra länder.

3. Den nationella domstolen har frågat om vidareförsäljningen av fiskekortet utgör ett

”tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom” i den mening som avses i artikel 9.2 a i det direktivet.

4. Vidareförsäljningen skall i så fall beskattas i Österrike där den fasta egendomen är belägen och sökandebolaget skall således mervärdesskatteregistreras i Österrike, där det kommer att kunna göra avdrag för ingående skatt på det belopp som företaget betalade för fiskekortet.

5. Om så inte är fallet, skall transaktionen betecknas som ett normalt tillhandahållande av tjänster enligt artikel 9.1. Platsen för tillhandahållandet kommer då att vara Tyskland, där företaget har etablerat sin rörelse, och i stället för att göra avdrag för ingående skatt måste det begära återbetalning på det sätt som anges i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG (nedan kallat åttonde direktivet).³

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). En inofficiell konsoliderad version av sjätte direktivet finns på Internet: <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84).

Regelverket

Tillämpliga gemenskapsbestämmelser

6. I artikel 5.1 i sjätte direktivet definieras leverans av varor som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Enligt artikel 5.3 a och artikel 5.3 b kan medlemsstaterna betrakta "vissa rättigheter i fast egendom" respektive "vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom" som "fast egendom".

7. I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras tillhandahållande av tjänster som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5". Sådana transaktioner kan bland annat omfatta "[ö]verlåtelse av immateriella tillgångar" och "åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation".

8. Enligt sjätte direktivets sjunde skäl har fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner "gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar ... tillhandahållande av tjäns-

ter". I artikel 9 i sjätte direktivet fastställs därför regler om fastställelsen av den plats där en tjänst skall anses ha tillhandahållits med avseende på mervärdesskatten (och således den plats där tillhandahållandet skall beskattas).

9. I artikel 9.1 anges den allmänna regeln att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören "har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas".

10. Artikel 9.2 innehåller en rad specialregler som avviker från den allmänna regeln i artikel 9.1. I artikel 9.2 a anges att "[p]latsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen".

11. I artikel 9.2 e förtecknas en rad tjänster i fråga om vilka platsen för tillhandahållandet, när de tillhandahålls åt kunder som är

etablerade i gemenskapen men i ett annat land än leverantören, skall anses vara "den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas". I förteckningen nämns bland annat "[t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information" samt "[t]illhandahållande av personal".

12. Artikel 13 innehåller bestämmelser om undantag från mervärdesskatt. Genom artikel 13 undantas bland annat utarrendering och uthyrning av fast egendom.

13. Mekanismerna för återbetalning vid gränsöverskridande tillhandahållanden kommer från åttonde direktivet. Rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt åttonde direktivet uppkommer i huvudsak när en skattskyldig person är etablerad i en annan medlemsstat och inte har genomfört någon efterföljande skattepliktig transaktion inom det lands territorium där den ingående mervärdesskatten togs ut. När den skattskyldiga personen däremot har genomfört efterföljande skattepliktiga transaktioner inom det lands territorium där den ingående mervärdesskatten betalades har han eller hon inte längre rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt åttonde direktivet, utan har i

stället rätt att tillämpa det allmänna avdraget enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet.

Tillämpliga nationella bestämmelser

14. Genom 3a § sjätte stycket i österrikiska Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG 1994) införlivades artikel 9.2 a i sjätte direktivet i tysk rätt med en i stort sett identisk formulering.

15. Genom en förordning som utfärdats av finansministeriet⁴ med stöd av UStG 1994 tillämpas kraven i bland annat åttonde direktivet. Enligt den förordningen uppkommer rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som betalats i Österrike bland annat om det utanför Österrike etablerade företaget har genomfört en efterföljande transaktion i fråga om vilken platsen för tillhandahållandet, och således platsen för beskattning, inte anses vara Österrike. Om den efterföljande transaktionen anses som ett tillhandahållande som har ägt rum i Österrike, föreligger emellertid ingen rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt förordningen, utan avdrag skall i stället göras enligt de ordinarie reglerna.

⁴ — Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abzulehrenden Vorsteuern an ausländische Unternehmen, BGBl. nr 279/1995.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

16. Rudi Heger GmbH (nedan kallat Heger) är ett i Tyskland etablerat företag. Det saknar driftställe i Österrike. Åren 1997 och 1998 köpte Heger fiskekortskontingenter avseende floden Gmunder Traun i Oberösterreich från ett företag etablerat i Österrike med namnet Flyfishing Adventure GmbH (nedan kallat Flyfishing). Genom att köpa dessa kontingenter förvärvade Heger fiskekort som gav rätt att fiska i vissa avsnitt av floden, under vissa perioder. Heger sålde fiskekortet till ett stort antal personer runt om i Europeiska unionen.
17. Utöver försäljningspriset för fiskekortet debiterade Flyfishing Heger österrikisk mervärdesskatt på 20 procent, till ett totalbelopp av 152 000 ATS (omkring 11 045 EUR).
18. I december 1999 ansökte Heger om återbetalning av den mervärdesskatt som hade erlagts för fiskekortet för åren 1997 och 1998 hos den behöriga nationella myndigheten med hänvisning till åttonde direktivet, såsom detta hade införlivats i österrikisk rätt.
19. Av begäran om förhandsavgörande framgår att ansökan om återbetalning avslogs med hänvisning till att Hegers efterföljande försäljning av fiskekortet till sina kunder utgjorde ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom i Österrike. Detta tillhandahållande skulle (trots att leverantören, Heger, var etablerad i Tyskland) således betraktas som ett tillhandahållande som ägde rum, och var skattepliktigt, i Österrike. Flyfishings försäljning av fiskekortet till Heger uppfyller således inte villkoren för rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten enligt de bestämmelser genom vilka åttonde direktivet har införlivats i österrikisk rätt.
20. Heger väckte talan mot detta beslut vid den nationella domstolen. Denna har vilandeförklarat förfarandet och ställt följande tolkningsfråga till domstolen:
- ”Utgör upplåtelsen av rätten till fiske genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, i den mening som avses i artikel 9.2 a i [sjätte direktivet]?”
21. Italien och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Muntlig förhandling har inte begärts och en sådan har inte heller hållits.

Bedömning

22. För att artikel 9.2 a i sjätte direktivet skall vara tillämpligt i förevarande mål, och transaktionen därmed skall anses utgöra ett "tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom", måste följande kumulativa villkor vara uppfyllda. För det första skall överlåtelsen av fiskekortet utgöra ett "tillhandahållande av tjänster", för det andra skall det avsnitt av floden som fiskekortet avser betecknas som "fast egendom" och slutligen skall ett tillräckligt samband föreligga mellan dessa två. Om så är fallet, skall Österrike, där floden ligger, anses vara platsen för den skattepliktiga transaktionen.

23. Tre inledande anmärkningar är nödvändiga.

24. För det första har domstolen slagit fast att om en uttrycklig definition av begreppen i sjätte direktivet saknas och det inte heller hänvisas till medlemsstaternas rättsordningar, skall de utgöra självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och således ges en gemenskapsrättslig tolkning.⁵ Domstolen har således (exempelvis) fastställt gemen-

skapsdefinitioner av begreppen "fast egendom" och "uthyrning" vid tolkningen av de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet⁶ och begreppet "reklamtjänster" i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet.⁷

25. Samma resonemang måste antas gälla definitionen av begreppen i artikel 9.2 a i sjätte direktivet. I artikel 9.2 a definieras inte uttryckligen de begrepp som där nämns, och inte heller hänvisas till de nationella rättsordningarna för en definition. I frånvaro av uttryckliga uttalanden om motsatsen och med hänsyn till rättssäkerheten, måste ett begrepp som nämns i olika bestämmelser i samma gemenskapsrättsakt givetvis ges samma innebörd. Dessutom följer av sjätte direktivets sjunde skäl att syftet med de bestämmelser som anges i artikel 9.2 a, såsom domstolen redan konstaterat i fråga om artikel 9.2 e,⁸ är att tillämpa gemensamma och enhetliga kriterier för att undvika konflikter mellan nationella rättsordningar och skillnader mellan medlemsstaterna i fråga om tillämpningen av mervärdesskattsystemen, samt fall av dubbelbeskattning

5 — Se, exempelvis, i fråga om artikel 13 i sjätte direktivet dom av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, *Sinclair Collis* (REG 2003, s. I-5965), punkt 22 och där citerad rättspraxis. Se även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 6 juni 2002 i mål C-315/00, *Materhofer* (REG 2002, s. I-563), punkt 34.

6 — Domen i mål C-275/01, *Sinclair Collis* (ovan fotnot 5).

7 — Dom av den 17 november 1993 i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), punkt 12.

8 — *Ibidem*.

eller utebliven beskattning. Detta kan bara åstadkommas om begreppen i artikel 9.2 åges en gemenskapsdefinition.⁹

26. För det andra är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse vid tolkningen av artikel 9 i sjätte direktivet vanligen "den primära anknytningen".¹⁰ I domen i målet Dudda¹¹ slog domstolen dock fast att "artikel 9.1 ... på intet sätt [har] företrädde framför artikel 9.2. I samtliga situationer skall man fråga sig om den [det vill säga transaktionen] omfattas av artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av tillämpningsområdet för artikel 9.1."

27. För det tredje är grundprincipen bakom mervärdesskatten — som är en konsumtionsskatt — faktiskt att den skall tas ut på konsumtionsplatsen.¹² Genom artikel 9.1 i

sjätte direktivet har det dock införts en grundregel i fråga om tillhandahållande av tjänster, som innebär att platsen för tillhandahållandet av tjänster, och *följaktligen* platsen för beskattningen, är den där leverantören är etablerad. Därmed har gemenskapslagstiftaren skapat en viss inre spänning inom sjätte direktivet, såtillvida att reglerna om platsen för tillhandahållandet av tjänster grundas på ursprungsprincipen och inte på destinationsprincipen.

Tillhandahållande av tjänster

28. Enligt artikel 5.3 i sjätte direktivet har medlemsstaterna rätt att betrakta vissa rättigheter i fast egendom och/eller vissa sakrätter som "fast egendom" och därmed som varor. Även om det i princip vore möjligt att beteckna fiskekort som rättigheter i fast egendom eller sakrätter (vilket kan ifrågasättas), tyder kommissionens uttalanden på att Österrike inte har utnyttjat den möjligheten.

29. Därav följer att den kommersiella transaktionen avseende fiskekortet inte kan betecknas som ett tillhandahållande av varor, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. De skall därför hänföras till restbegreppet "tillhandahållande av varor" i artikel 6.1. Det är för övrigt varken långsökt eller konstlat att betrakta försäljningen av

9 — Se generaladvokaten Poirares Maduros förslag till avgörande av den 27 januari 2005 inför dom av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) (REG 2005, s. I-3947), punkt 21, och där citerad rättspraxis.

10 — Dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 17.

11 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. 4595), punkt 21.

12 — Se artikel 6.3 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT P 71, 14.4.1967, s. 1303), där det föreskrivs att "platsen för tjänstens tillhandahållande skall som allmän regel anses vara den plats där tjänsten tillhandahålls, rätten överläts eller beviljas, eller föremålet hyrs, används eller åtnjuts". Se även generaladvokaten Mancinis förslag till avgörande inför domen i mål 168/84, Berkholz (ovan fotnot 10), punkt 2, generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande inför dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS A/S (REG 1997, s. I-1005), punkt 32, och generaladvokaten Poirares Maduros förslag till avgörande av i målet RAL (Channel Islands) (ovan fotnot 9), punkterna 24 och 30.

fiskekort antingen som en "[ö]verlåtelse av immateriella tillgångar" eller ett "åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation", i den mening som avses i artikel 6.

Fast egendom

30. Av domstolens dom i målet Marselisborg följer att avgränsade markområden under vatten i en hamn kan utgöra fast egendom i sätte direktivets mening.¹³ Samma princip måste tillämpas i fråga om avgränsade delar av en flodbotten till vilka fiskerättigheter är knutna. De skall, liksom de båtplatser i vatten som berördes i målet Marselisborg, betecknas som fast egendom.

Grad av samband

31. Svaret på den nationella domstolens tolkningsfråga beror på vilken grad av sam-

band som skall krävas mellan den tillhandahållna tjänsten och den fasta egendomen, och på sambandets karaktär. En enkel tolkning — som faktiskt stöds av Italien i dess yttrande — leder till slutsatsen att de i förevarande mål berörda fiskerättigheterna inte kan utövas annat än i samband med floden Gmunder Traun och med avseende på det avsnitt av floden som anges på fiskekortet. Hegers kunder kan bo i Tyskland, Italien, Nederländerna eller Belgien och köpa fiskekortet av Heger, som är etablerat i Tyskland. De kan dock inte utnyttja de inköpta fiskekortet annat än om de reser till Gmunder Traun och fiskar där. Fiskekortet är intimt förknippade med en viss användning av den berörda fasta egendomen. Tillhandahållandet av fiskekort är således ett "tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom".

32. Detta resonemang är visserligen spontant lockande, men det tar inte hänsyn till den springande punkten: varför, hur och i vilken omfattning skall den tillhandahållna tjänsten i sig (det vill säga Hegers efterföljande försäljning av fiskekortet till företagets kunder) ha "samband med" fast egendom (floden Gmunder Traun)?

33. Olika tjänster har naturligtvis samband med fast egendom i olika grad och på olika sätt. Som kommissionen helt riktigt har påpekat i sitt yttrande skulle en alltför extensiv tolkning av formuleringen "samband med" vara olämplig. Det skulle leda till en absurd situation, eftersom varje tjänst till sist på ett eller annat sätt kan ha "samband" med fast egendom, i bemärkelsen en avgrän-

13 — Dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Marselisborg (REG 2005, s. I-1527), punkt 34. Se även generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i samma mål, punkterna 30-32. Den slutsatsen speglar för övrigt det synsätt som tillämpas i flera nationella rättsordningar som exempelvis spansk, italiensk, fransk och belgisk rätt.

sad yta. Jag anser inte att detta är ett framkomligt sätt att lösa detta problem i de konkreta fallen. Man bör snarare söka ett objektivi kriterium som kan tillämpas för att fastställa om den tillhandahållna tjänsten verkligen kan anses ha "samband" med den berörda fasta egendomen.

34. Det är viktigt att betona att den tjänst som Heger erbjuder sina kunder, med utgångspunkt från de fiskekontingenter som företaget köpt av Flyfishing och på vilka den ingående mervärdesskatt som Heger har begärt återbetalning av togs ut, är den efterföljande försäljningen av fiskekort. Det innebär att graden av samband mellan den fasta egendomen (de avgränsade delarna av flodbädden) och den tillhandahållna tjänsten (erbjudande av fiskekort) redan är mindre omedelbart, och att en del av den "tjänst" som Heger tillhandahöll bestod i att anskaffa de fiskekort som företaget därefter erbjöd sina kunder. I den bemärkelsen kan man betrakta det som tillhandahölls som ett "paket", bestående dels av fiskekortet i sig, dels av främjandet av kundens önskan att fiska. Genom att köpa ett fiskekort från Heger får kunden både det konkreta fiskekortet som ger honom rätt att fiska och han slipper besväret att själv direkt försöka köpa fiskekortet. Denna analys stärker enligt min uppfattning behovet av ett objektivi kriterium för att fastställa om det föreligger ett samband mellan den tillhandahållna tjänsten och den berörda fasta egendomen.

35. Innebörden av uttrycket "samband" i artikel 9.2 a första meningen i sjätte direk-

tivet tolkas enligt min uppfattning bäst mot bakgrund av de exempel som ges i bestämmelsens andra mening. Hänvisningen till tjänster som utförs av "fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag" kan ses som en indikation på vilken typ av samband mellan tjänsten och den fasta egendomen som gemenskapslagstiftaren hade i åtanke när bestämmelsen antogs.

36. Förteckningen i artikel 9.2 a andra meningen är snarare belysande än uttömmande. Alla tjänster som uttryckligen nämns i bestämmelsen har dock ett gemensamt drag i fråga om hur de har "samband med" den fasta egendomen. De är alla tjänster som består i utnyttjande av, eller riktas mot, fastigheten i sig. De syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av fastigheten. Fastighetsmäklare och experter värderar och säljer fast egendom. Arkitekter ritlar, förbereder och samordnar och leder byggnadsarbeten och ombyggnader, tillsammans med företag som ansvarar för inspektioner på plats.

37. Tillhandahållandet av fiskekort är däremot inte en tjänst som syftar till en rättslig eller fysisk ändring av den fasta egendom (flodbädden) som de har "samband" med.

Snarare ger det individerna möjlighet att på icke-exklusiv basis komma i åtnjutande av en av flera möjliga sätt att använda floden. Det är med andra ord en tjänst som härleds från den fasta egendomen, snarare än en tjänst som riktas mot denna.

del av jordytan som det är möjligt att äga eller besitta".¹⁴ Domstolen behandlade jakt-rättigheter i domen i målet Stadt Sundern,¹⁵ där den slog fast att upplåtelsen av jakträttigheter inte utgör en jordbrukstjänst i den mening som avses i artikel 25.2 i sjätte direktivet, utan ett ordinarie tillhandahållande av tjänster som omfattas av direktivets allmänna system.¹⁶ Frågan om huruvida upplåtelsen av jakträttigheter utgjorde ett "tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom", i den mening som avses i artikel 9.2 a, ställdes dock inte i det målet.

38. En möjlig slutsats vore att uttrycket "samband med fast egendom", förutom att omfatta tjänster som *riktas mot* fastigheten, även skall anses omfatta tjänster som inbegriper *användningen av* egendomen. Genom den föreslagna ändringen av sjätte direktivet (som diskuteras nedan) införs faktiskt detta tilläggsriterium uttryckligen. Textens nuvarande lydelse innehåller dock inte detta kriterium, och inget av de exempel som anges i artikel 9.2 a andra meningen gäller användningen av den berörda fastigheten. En genomläsning av textens nuvarande lydelse leder snarare till slutsatsen att det samband som krävs enligt artikel 9.2 a är att den tillhandahållna tjänsten riktas *mot* den fasta egendomen, snarare än att tjänsten härleds *från* den. Mot den bakgrunden är sambandet mellan fiskekortet och floden Gmunder Traun inte av den typ som omfattas av artikel 9.2 a i sjätte direktivet.

40. Om frågan ses i ett vidare perspektiv, anser jag att en extensiv tolkning av "samband med" i artikel 9.2 a skulle leda till opraktiska resultat i minst två avseenden.

41. För det första skulle det innebära en betydande börda för många tjänsteleverantörer i Europeiska unionen. Som exempel kan man ta ett företag som från sitt fasta driftställe i en medlemsstat säljer bokningar av utflykter till nöjesparker eller golfbanor i olika medlemsstater. Om artikel 9.2 a i sjätte

39. Jag har övervägt likheten mellan fiskekort och jakträttigheter, som jag betraktar som varandra tämligen närstående. Båda medför en icke exklusiv rätt att jaga och försöka nedlägga vilda djur vars livsmiljö eller territorium är beläget på "en bestämd

14 — Se den definition som användes av generaladvokaten Kokott i hennes förslag till avgörande inför domen i mål C-428/02, Marselisborg (ovan fotnot 13), punkt 30.

15 — Dom av den 26 maj 2005 i mål C-43/04 (REG 2005, s. I-4491).

16 — Se analysen i punkterna 22–31 i domen.

direktivet tolkas extensivt, måste detta företag mervärdesskatteregistrera sig i var och en av destinationsmedlemsstaterna för att inte förlora möjligheten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som nöjesparkerna eller golfbanorna debiterar, eftersom bokningstjänsten skulle ha "samband med" fast egendom.

42. För det andra skulle vissa andra bestämmelser i sjätte direktivet bli överflödiga. Kommissionen har illustrerat detta resonemang genom att hänvisa till de tjänster som nämns i artikel 9.2 e, som exempelvis tjänster som tillhandahålls av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister eller revisorer och andra liknande tjänster, eller tillhandahållandet av personal. Ett lätt samband med en fast egendom (som inte är svårt att föreställa sig) skulle medföra att dessa tjänster omfattas av artikel 9.2 a. Ändå innehåller artikel 9.2 e en uttrycklig regel om att den plats där dessa tjänster tillhandahålls är den plats där konsumenten har etablerat sin rörelse eller är bosatt. Samma resonemang verkar vara tillämpligt i fråga om artikel 26 i sjätte direktivet i vilken det föreskrivs att resebyråtjänster i mervärdesskattehänseende skall anses tillhandahållna på den plats där resebyrån har etablerat sin rörelse, och inte där kunden är bosatt.

43. Den föreslagna tolkningen har den fördelen att dessa nackdelar undviks, samtidigt som den stärker rättssäkerheten vid tillämpningen av sjätte direktivet genom att den erbjuder ett tämligen klart kriterium för att dra gränsen mellan tillämpningsområdet för nuvarande artikel 9.2 a och för andra bestämmelser i sjätte direktivet.

44. Jag har reflekterat över om en viss tolkning kan tänkas gynna den fria rörligheten och genomförandet av den inre marknaden i högre grad än en annan. Det kan hävdas att en restriktiv tolkning av artikel 9.2 a har den effekten, eftersom den innebär att en näringsidkare som är etablerad i en annan medlemsstat varken missgynnas av att inte kunna begära återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt åttonde direktivet, eller — om han inte vill att den ingående skatten skall bli omöjlig att återfå — tvingas registrera sig för mervärdesskatt i en eller flera medlemsstater där han köpte tjänster, utöver den medlemsstat där han är etablerad och registrerad för mervärdesskatt, för att kunna göra ett avdrag med stöd av sjätte direktivet. Å ena sidan är återbetalningsförfarandet i sig betungande,¹⁷ i praktiken kanske mer betungande (beroende på

17 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 14 december 2000 inför dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, *Syndicat des producteurs indépendants* (REG 2000, s. I-2361), punkt 30, angående den mekanismens karaktär och effektivitet. Det faktum att Heger, som är mervärdesskatteregistrerat i Tyskland, kommer att få tillbaka österrikisk ingående mervärdesskatt men debiteras mervärdesskatt på försäljningen av fiskekort till den tyska skattesatsen uppvägs (delvis) av att återbetalningsförfarandet är utdraget och komplicerat. Till syvende och sist ger varken en extensiv eller restriktiv tolkning av artikel 9.2 a ett perfekt system utan störningar.

omständigheterna i det enskilda fallet) än att registrera sig för mervärdesskatt i mer än en medlemsstat.

Eventuell ändring av artikel 9.2 a i sjätte direktivet

46. Jag bör i detta sammanhang nämna de aktuella förslagen till ändring av sjätte direktivet i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster.¹⁸

45. Oberoende av om en näringsidkare som är etablerad i en annan medlemsstat försöker få tillbaka den ingående mervärdesskatten genom att även registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls (konsekvensen av en extensiv tolkning av artikel 9.2 a) eller med tillämpning av återbetalningsförfarandet (konsekvensen av en strikt tolkning av bestämmelsen), så förefaller han fortfarande befinna sig i en mindre gynnsam situation än en lokal näringsidkare som enkelt kan dra av den ingående mervärdesskatten på normalt sätt. I båda fallen drabbas han av en ytterligare administrativ börda just därför att han bedriver verksamhet i mer än en medlemsstat (ett problem som gäller alla gränsöverskridande leveranser mellan skattskyldiga). Han kan givetvis "hantera" problemet genom att ignorera det, och inkludera den "förlorade" ingående mervärdesskatten i det pris han tar ut för sina tjänster och sedan lägga mervärdesskatt i sin egen medlemsstat på det totalpris som följer av detta. Om han löser frågan på det sättet kommer det pris han tar ut för sina tjänster dock sannolikt att vara högre än det som lokala handlare tar ut.

47. Genom dessa förslag eftersträvas uttryckligen en allmän övergång till beskattning av tjänster på konsumtionsplatsen, vilket generellt anses önskvärt. De har sitt ursprung i ett samrådsförfarande som kommissionens Generaldirektorat för skatter och tullar inledde i maj 2003.¹⁹ Kommissionen redovisade i sitt samrådsdokument "VAT — The Place of Supply of Services" den föreslagna "ändringen" av mervärdesskattereglerna från att beskatta på den plats där leverantören är etablerad till att beskatta på den plats där kunden finns, och noterade att ett undantag fortfarande skulle krävas i fråga

18 — Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (KOM(2003) 0822), och det ändrade förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (framlagt av kommissionen enligt artikel 250.2 i EG-fördraget) (KOM(2005) 334).

19 — Se, för en översikt över samrådsförfarandet, sammanfattningen av slutsatserna av detta och lagstiftningsprocessen, Internet: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs

om tjänster som har samband med fast egendom.²⁰ De berörda anmodades vidare uttryckligen att inkomma med ”synpunkter på idén att i fråga om reglerna om platsen för tillhandahållandet för skattskyldiga personer övergå från ursprungsprincipen till destinationsprincipen”. Kommissionen utarbetade sina förslag med utgångspunkt från de kommentarer som inkom.

48. Beträffande nuvarande artikel 9.2 a, har förslaget till ny artikel 9a följande lydelse:

”Fast egendom

Platsen för tillhandahållanden av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklar- och experttjänster, *tillhandahållande av logi i hotell eller liknande inrättningar, beviljande av rätten att använda fast egendom* samt tjänster för

20 — Kommissionen förklarade i samrådsdokumentets inledning att ”denna i huvudsak skulle vara detsamma som nuvarande artikel 9.2 a i sjätte direktivet. Den nuvarande regeln är tämligen enkel att tillämpa och leder i allmänhet till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras”, s. 3. Se även motiveringen i det ursprungliga förslaget i KOM(2003) 0822, som i detta avseende inte har förändrats genom de senare ändringarna av förslaget, s. 7.

förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, t.ex. tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.”²¹

49. Genom den nya texten läggs utan tvekan vissa tjänster som *härleds från* den fasta egendomen till den nuvarande texten som (såsom redovisats ovan) endast omfattar tjänster som kan beskrivas som *riktade mot* egendomen. I synnerhet anges uttryckligen att *beviljande av rätten att använda fast egendom skall omfattas av artikel 9.2 a*.

50. I kommissionens motivering förklaras att ändringarna utgör en tillämpning av den ”nya strategi[n] på mervärdesskatteområdet”, och att ”[v]ägledande för denna översyn har, i överensstämmelse med kommissionens riktlinjer för det fortsatta arbetet, varit principen

21 — KOM(2003)0822, som i detta avseende inte påverkats av de senare ändringarna av förslaget, s. 18, min kursivering. Parlamentet förklarade i sitt yttrande över kommissionens förslag angående artikel 9.2 a helt enkelt att ”tjänster som har samband med fast egendom bör rimligen även i fortsättningen beskattas där fastigheten är belägen (artikel 9a i det ändrade direktivet, som endast återger de nuvarande reglerna)”, och godkände förslaget (Europaparlamentet, A5-0233/2004 av den 6 april 2004, PE 333.127, min understrykning). I Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande om förslaget förklaras ännu mer rakt på sak att ”platsen för beskattning av tjänster i samband med fast egendom kommer fortfarande att vara det land där egendomen är belägen” (EGT C 117, 2004, s. 15, på s. 17).

om att mervärdesskatt bör tas ut på platsen för konsumtionen” och att “[d]essa ändringar skulle, när de väl genomförts, säkra beskattning på platsen för konsumtionen”.²²

51. Kommissionen har förklarat att lydelsen av artikel 9.2 a har förblivit i stort sett oförändrad, varvid de ändringar jag har belyst syftar till att ”säkerställa att hotell-tjänster och tillträde till avgiftsbelagda vägar anses ha samband med fast egendom”.²³

52. Jag delar inte uppfattningen att ändringarna inte innebär någon förändring av den nuvarande situationen. Jag anser att införandet av den uttryckliga formuleringen ”beviljande av rätten att använda fast egendom”²⁴ i sak ändrar tillämpningsområdet för artikel 9.2 a genom att ett nytt kriterium för bedömningen av om en tjänst har ”samband med” fast egendom införs. Det skulle i själva verket ligga i linje med syftet att ändra mervärdesskattesystemet så att tjänster i allmänhet beskattas på den plats där de konsumeras. En tillämpning på omständigheterna i förevarande mål skulle leda till

resultatet att den efterföljande försäljningen beskattas där fiskekortet faktiskt ”konsumeras”, nämligen i Österrike. Den ståndpunkt som kommissionen har förordat i sitt yttrande i förevarande mål till stöd för en restriktiv tolkning av artikel 9.2 a är således diametralt motsatt den ståndpunkt som den har intagit i motiveringen i fråga om ändringen av artikel 9.2 a och den föreslagna ändrade lydelsen av artikel 9.2 a.²⁵

53. Jag betraktar de föreslagna ändringarna av sjätte direktivet som — vilket kommissionen framhöll i sitt ursprungliga samrådsdokument — avsedda att *ändra* den generella situationen genom att i fråga om regeln om platsen för tillhandahållandet övergå från ursprungsprincipen till destinationsprincipen. En följdändring är att beviljandet av rättigheter och den efterföljande försäljningen av dessa rättigheter att *använda* fast egendom blir skattepliktiga på konsumtionsplatsen, det vill säga där den fasta egendomen är belägen. Jag förblir därför av uppfattningen att den *nuvarande* lydelsen av artikel 9.2 a skall tolkas strikt, på det sätt jag angett.

22 — Alla de tre citaten är hämtade från s. 2 i motiveringen till det ändrade förslaget (KOM(2005) 0334) (ovan fotnot 18).

23 — KOM(2003) 0822, som i detta avseende inte påverkats av de senare ändringarna av förslaget, s. 11.

24 — Till vilken ”tillhandahållande av logi i hotell eller liknande inrättningar” helt logiskt bara utgör en underkategori.

25 — Det ankommer exklusivt på gemenskapslagstifaren att anta eller inte anta dessa förslag och därmed välja att godta de ovan beskrivna negativa följderna av en mer extensiv tolkning av artikel 9.2 a, av hänsyn till det övergripande intresset att gå över till beskattning på konsumtionsplatsen.

Förslag till avgörande

54. Den tolkningsfråga som ställts av den nationella domstolen skall därför besvaras på följande sätt:

”Upplåtelsen av rätten till fiske genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör inte ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet.”