

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 6 oktober 2011 *

I mål C-421/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 30 juni 2010, som inkom till domstolen den 25 augusti 2010, i målet

Finanzamt Deggendorf

mot

Markus Stoppelkamp, i egenskap av konkursförvaltare för Harald Raab, meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-J. Kasel (referent) samt domarna E. Levits och M. Safjan,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

* Rättegångsspråk: tyska.

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom C. Blaschke och T. Henze, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom F. Dedousi och I. Pouli samt av I. Bakopoulos, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 21.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i

dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Markus Stoppelkamp, i egenskap av konkursförvaltare för Harald Raab och Finanzamt Deggendorf (nedan kallat Finanzamt), angående fastställande av vem som är skyldig att erlägga mervärdesskatt för tjänster som tillhandahållits av Harald Raab.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

- 3 I artikel 4.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”

4 I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 Artikel 9.2 e i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Emellertid gäller följande förbehåll:

...

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster 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:

...

— Tillhandahållande av personal.

...”

6 Artikel 21 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet:

- a) Skattskyldiga personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster, med undantag av sådana tillhandahållanden som avses i b och c.

När det beskattningsbara tillhandahållandet av varor eller tjänster utförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet, får medlemsstaterna, på villkor som de själva skall fastställa, föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den åt vilken det beskattningsbara tillhandahållandet av varan eller tjänsten genomförs.

- b) Skattskyldiga personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C, D, E och F i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet.

...”

- 7 I artikel 1 i 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, nedan kallat åttonde direktivet), föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under

den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftsställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet, med undantag av:

- a) transporttjänster och därtill anknyttande tjänster som är skattebefriade i enlighet med artikel 14.1 i, artikel 15 eller artikel 16.1 B, C och D i direktiv 77/388/EEG,

- b) tjänster som tillhandahålls i fall där skatten ska betalas uteslutande av den person åt vilken den tillhandahålls, i överensstämmelse med artikel 21.1 b i direktiv 77/388/EEG.”

Den nationella lagstiftningen

- 8 I 1 § första stycket första punkten första meningen i den tyska lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs att ”en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet” är mervärdesskattepliktiga.

9 I 3a § UStG föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst ska, om inte annat föreskrivs i 3b och 3f §§, anses vara där näringsidkaren bedriver sin verksamhet. Om en tjänst tillhandahålls från ett fast driftsställe ska detta anses vara platsen för tillhandahållandet.

...

3. Om mottagaren av någon av de andra tjänster som räknas upp i fjärde stycket är ett företag ska tjänsten, med undantag från vad som stadgas i första stycket, anses tillhandahållas på den plats där mottagaren bedriver sin verksamhet. Om en tjänst emellertid tillhandahålls från en näringsidkares fasta driftsställe, ska i stället platsen där driftsstället är etablerat anses vara avgörande. Om mottagaren av någon av de tjänster som anges i fjärde stycket inte är en näringsidkare, och vederbörande har sin hemvist eller sitt säte i ett tredje land, ska tjänsten anses tillhandahållas på den ort där denne har sin hemvist eller sitt säte. ...

4. Med andra tjänster, i den mening som avses i tredje stycket, avses:

...

7) Tillhandahållande av personal

...”

10 I 13b § fjärde stycket UStG föreskrivs följande:

”En näringsidkare som är etablerad utomlands är en näringsidkare som varken har sin hemvist, sitt säte, sin företagsledning eller sitt dotterbolag inom landet eller på ön Helgoland eller i något av de områden som anges i 1 § tredje stycket. Den relevanta tidpunkten i detta avseende är då prestationen utförs. För det fall det är ovisst huruvida näringsidkaren uppfyller dessa villkor, är mottagaren av prestationen inte skyldig att betala mervärdesskatt endast när näringsidkaren, genom ett intyg som upprättats av den lokala skattemyndighet (Finanzamt) som enligt skattebestämmelserna är behörig att beskatta näringsidkarens transaktioner, för mottagaren visar att denne inte är en näringsidkare i den mening som avses i första meningen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 11 År 2002 flyttade Harald Raab sätet för sin ekonomiska verksamhet från Tyskland till Österrike. Han registrerade verksamheten på två platser i Österrike under beteckningen ”Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst” (flyttnings-, administrations- och transporttjänster). Hans ekonomiska verksamhet bestod i att ställa sina egna anställda till förfogande för företag i Niederbayern (Tyskland) att användas för transportverksamhet i Tyskland.
- 12 Den 1 juli 2002 flyttade Harald Raab även sin privata hemvist från Tyskland till Österrike. Enligt behöriga tullmyndigheter uppehöll sig dock Harald Raab ofta i Tyskland även efter den officiella adressändringen.

- 13 Österrikiska skattemyndigheter tilldelade Harald Raab ett mervärdesskattenummer. Harald Raab fakturerade sina tjänster till de tyska speditiionsfirmorna utan mervärdesskatt med anmärkningen ”mottagaren av tjänsten är skattskyldig enligt 13b § UStG”.
- 14 Finanzamt ansåg inte att kraven för att använda metoden för omvänd skattskyldighet enligt 13b § första stycket första meningen punkt 1 UStG jämförd med fjärde stycket i samma paragraf var uppfyllda. Enligt Finanzamt kunde inte Harald Raab anses vara en skattskyldig person som är etablerad utomlands, eftersom han hade haft sin privata hemvist i Tyskland under det berörda året. Finanzamt fattade därför ett beslut om att påföra Harald Raab mervärdesskatt.
- 15 Harald Raab överklagade detta beslut. Finanzgericht biföll överklagandet med motiveringen att Harald Raabs företag under år 2002 hade haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Österrike. Finanzgericht slog fast att 13b § UStG med beaktande av artikel 21.1 a andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så att enbart företagets säte är av betydelse vid bedömningen av om en skattskyldig person är etablerad inom landet eller ej. När det såsom i förevarande fall finns ett sådant säte saknar en samtidigt föreliggande privat hemvist i Tyskland således betydelse.
- 16 Finanzamt överklagade detta avgörande till Bundesfinanzhof och gjorde till stöd för överklagandet gällande att Finanzgerichts avgörande strider mot 13b § fjärde stycket UStG, av vilken bestämmelse det klart framgår att en näringsidkare inte kan anses etablerad utomlands när denne har sin hemvist i Tyskland.
- 17 Bundesfinanzhof hyste emellertid tvivel om huruvida den tyska lagstiftningen är förenlig med unionsrätten, såtillvida att det följer av den tyska lagstiftningen att det villkor för att tillämpa metoden för omvänd skattskyldighet enligt vilket det ska vara fråga om en ”näringsidkare som är etablerad utomlands” inte är uppfyllt när

näringsidkaren har etablerat sin rörelse utomlands men har privat hemvist inom landet. Enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet är det emellertid tillräckligt att tjänsten tillhandahålls av en "im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen" (skattskyldig person som inte är etablerad inom landet), för att mervärdesskatt ska påföras den skattskyldige mottagaren av en tjänst. Detta begrepp definieras dock varken i artikel 21 i sjätte direktivet eller i andra bestämmelser i detta direktiv.

- 18 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen.

"Ska en skattskyldig person anses utgöra 'en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet', i den mening som avses i artikel 21.1 b i sjätte direktivet, ... redan av den anledningen att vederbörande har etablerat sin rörelse utomlands, eller krävs det även att denna person inte har sin privata hemvist inom landet?"

Prövning av tolkningsfrågan

- 19 Det ska inledningsvis påpekas att det vid en jämförelse mellan bland annat den tyska och den franska språkversionen av artikel 21.1 b i sjätte direktivet framgår att den tyska versionen i förevarande fall inte har använt begreppet "assujetti non établi à l'intérieur du pays" (skattskyldig person som inte är etablerad inom landet). I den tyska språkversionen används begreppet "im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen", vilket ordagrant bör översättas med "skattskyldig person som är etablerad utomlands".

- 20 Tolkningsfrågan bör därför förstås så att den nationella domstolen önskar få klarhet i om artikel 21.1 b i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det, för att en person ska anses vara en "im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen" (skattskyldig person som är etablerad utomlands), i den mening som avses i den tyska språkversionen, är tillräckligt att den skattskyldige har etablerat sin rörelse utomlands, eller om det dessutom krävs att vederbörande inte har privat hemvist inom landet.
- 21 Domstolen påpekar, vilket även den nationella domstolen har gjort, att den tyska språkversionen av sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet "skattskyldig person som är etablerad utomlands".
- 22 Det kan emellertid konstateras att detta begrepp, innan det ändrades genom direktiv 2000/65, förutom i den tyska versionen bland annat fanns i den spanska, danska, engelska, franska, italienska, nederländska, portugisiska och svenska versionen av artikel 21.1 b i sjätte direktivet. Sedan detta ändringsdirektiv trädde i kraft används nu i samtliga dessa språkversioner, i motsats till den tyska, ett begrepp som motsvarar "en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet".
- 23 Detta begrepp finns – i motsättning till det begrepp som används i den tyska versionen av sjätte direktivet – inte bara i andra bestämmelser i sjätte direktivet, bland annat i artikel 17.4, utan har dessutom definierats i en annan unionsrättslig bestämmelse.
- 24 I artikel 1 i åttonde direktivet anges nämligen den närmare innebörden av begreppet "skattskyldig person som inte är etablerad inom landet" (se dom av den 16 juli 2009 i mål C-244/08, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-130, punkt 26).

- 25 Enligt denna artikel krävs det, för att en person ska anses vara en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet, att den skattskyldige under den relevanta perioden inte har någon av de anknytningspunkter i landet som anges i bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 27).
- 26 Bland dessa anknytningspunkter är sätet för den ekonomiska verksamheten och ett fast driftsställe varifrån verksamheten drivs de väsentligaste (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 28).
- 27 Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 1 i åttonde direktivet kan de andra anknytningspunkter som anges i denna bestämmelse, det vill säga den skattskyldiges bosättning eller stadigvarande hemvist, beaktas för att fastställa var den skattskyldige ska anses "etablerad" enbart om det saknas relevanta upplysningar om sätet för den ekonomiska verksamheten eller det fasta driftsställe varifrån verksamheten drivs.
- 28 Härav följer att det i en situation sådan som den i det nationella målet – vilken kännetecknas av att sätet för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet är känt och finns i ett annat land än mottagaren samt av att det är ostridigt att det är fråga om ett faktiskt och verkligt säte och inte ett fiktivt säte eller en fiktiv etablering – inte ska beaktas att den skattskyldige eventuellt har sin privata hemvist i detta land.
- 29 Denna slutsats är för övrigt förenlig med domstolens praxis i fråga om att fastställa sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet med avseende på mervärdesskatt, såsom denna praxis framgår av bland annat dom av den 28 juni 2007 i mål C-73/06, Planzer

Luxembourg (REG 2007, s. I-5655), om tolkning av artikel 1 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter – Regler om återbetalning av mervärde[s]skatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130).

- 30 För att, vilket domstolen slog fast i punkt 61 i ovannämnda dom, fastställa var sätet för ett bolags ekonomiska verksamhet är beläget, måste nämligen en mängd faktorer beaktas. I första hand avses här faktorer som det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, och den ort, vanligtvis densamma, där bolagets allmänna policy beslutas.
- 31 Andra faktorer, såsom bosättningsorten för företagsledarna och orten där bolagsstämman hålls, kan beaktas i ett andra skede, om det exempelvis är fråga om att fastställa det faktiska sätet för ett bolag som har en sådan fiktiv etablering som kännetecknar ett brevlådeföretag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Planzer, punkterna 61 och 62).
- 32 En tolkning enligt vilken det vid fastställandet av var en skattskyldig tjänstetillhandahållare är etablerad kan tas hänsyn till vederbörandes privata hemvist enbart om det saknas anknytningspunkter som har direkt samband med tjänstetillhandahållarens ekonomiska verksamhet, såsom sätet för den ekonomiska verksamheten eller ett fast driftsställe varifrån verksamheten drivs, är även förenlig med systematiken i artikel 4.1 i sjätte direktivet, eftersom denna bestämmelse endast avser den skattskyldiges ekonomiska verksamhet.

- 33 Domstolen tillägger även att syftet med artikel 21.1 b i sjätte direktivet är att befria en skattskyldig person som är etablerad i en medlemsstat från kravet att uppfylla skyldigheterna enligt artikel 22 i direktivet i andra medlemsstater där vederbörande tillhandahåller tjänster eller varor. Att utesluta omvänd skattskyldighet i ett fall sådant som det vid den nationella domstolen skulle innebära att förverkligandet av detta syfte allvarligt äventyrades.
- 34 Såsom den nationella domstolen har påpekat innebär en sådan tolkning dessutom större rättssäkerhet, eftersom presumptionen att tjänsterna tillhandahålls av en "skattskyldig person som inte är etablerad inom landet" när denne skattskyldige har sätet för sin ekonomiska verksamhet i utlandet, oberoende av var han har sin privata hemvist, innebär att tillämpningen av bestämmelserna i direktivet förenklas och därmed bidrar till att säkerställa ett pålitligt och korrekt uttag av mervärdesskatt.
- 35 Denna presumtion gör det nämligen möjligt att förhindra att en tjänstemottagare som är etablerad i ett land och som vet att tjänstetillhandahållaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i utlandet, såsom är fallet i det nationella målet, måste efterforska var tjänstetillhandahållaren har sin privata hemvist.
- 36 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska tolkningsfrågan besvaras således att artikel 21.1 b i sjätte direktivet ska tolkas så att det för att en person ska anses vara en "skattskyldig person som inte är etablerad inom landet" är tillräckligt att den skattskyldige har etablerat sin rörelse utomlands.

Rättegångskostnader

- 37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 21.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000, ska tolkas så att det för att en person ska anses vara ”en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet” är tillräckligt att den skattskyldige har etablerat sin rörelse utomlands.

Underskrifter