

Sag C-931/19

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

20. december 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzgericht (Østrig)

Afgørelse af:

20. december 2019

Appellant:

Titanium Ltd

Sagsøgt myndighed:

Finanzamt Wien 1/23

Hovedsagens genstand

Søgsmål til prøvelse af afgørelser fra Finanzamt Wien 1/23 vedrørende moms 2004-2010

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielt spørgsmål

Skal begrebet »fast forretningssted« forstås således, at der altid skal foreligge menneskelige og tekniske ressourcer, og at ydelsesleverandørens eget personale derfor altid skal forefindes på forretningsstedet, eller kan en fast ejendom i det konkrete tilfælde, hvor afgiftspligtig udlejning af en i indlandet beliggende ejendom fremstår som en passiv toleranceydelse, også uden menneskelige ressourcer anses for et »fast forretningssted«?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, artikel 21

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«), artikel 192a - 205 (navnlig artikel 192a, 193, 194, 196)

Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »gennemførelsesforordningen«), artikel 11, 53

Anførte nationale bestemmelser

Østrigs Umsatzsteuergesetz 1994 (momslov af 1994, herefter: »UStG«), §§ 1, 3a, 11, 19, 28

Tysklands Umsatzsteuergesetz (momslov), § 13b

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et selskab inden for ejendomme, formueforvaltning, boliger og bosættelse med hjemsted og forretningsledelse i Jersey. Selskabet har siden 1995 ejet en ejendom i Østrig, som den momspligtigt udlejer til to indenlandske erhvervsdrivende. Omsætningen ved udlejningen var selskabets eneste østrigske omsætning. Sagsøgeren overlod administrationen af ejendommen til en østrigsk ejendomsadministrationsvirksomhed, som primært udførte støttende og administrationstekniske opgaver. Kompetencen til at træffe grundlæggende beslutninger (f.eks. indgåelse og opsigelse af lejemål eller gennemførelse af investeringer og vedligeholdelsesforanstaltninger) lå fortsat hos sagsøgeren. Ejendomsadministrationsvirksomheden benyttede til sin virksomhed sine egne kontorlokaler og egne tekniske strukturer, som ikke havde nogen geografisk og/eller funktionel sammenhæng med sagsøgerens ejendom.

Finanzverwaltung (afgiftsmyndigheden) fastsatte moms for sagsøgeren som leverandør bl.a. for 2009 og 2010 og pålagde sagsøgeren at betale de pågældende afgiftsbeløb. Med sit søgsmål ved Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) anfægter sagsøgeren disse afgørelser.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 2 Sagsøgeren er af den opfattelse, at den ejendom, som selskabet udlejer, ikke udgør et fast forretningssted, da der ikke er ansat personale, og at den skyldige afgift dermed i henhold til momsdirektivets artikel 196 henholdsvis § 19, stk. 1, i UStG 1994 overgår til de indenlandske ydelsesmodtagere. Derfor har selskabet ikke faktureret moms i sine fakturaer. Afgiftsmyndigheden er derimod af den opfattelse, at en ejendom i Østrig, som udlejes, udgør et fast forretningssted i Østrig.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 3 I henhold til UStG's artikel 19 overgår den skyldige afgift til ydelsesmodtageren, hvis den ydende erhvervsdrivende hverken har en bopæl (et hjemsted) eller sit sædvanlige opholdssted i Østrig (retsstilling indtil den 14.12.2012) henholdsvis hverken driver sin virksomhed eller har et andet driftssted, som er involveret i at levere ydelsen, i Østrig (retsstilling siden den 15.12.2012). Begrebet »driftssted« fortolkes i overensstemmelse med direktivet som »fast forretningssted« i momsdirektivets henholdsvis gennemførelsesforordningens forstand. Østrigs Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) fortolkede ved afgørelse af 29. april 2003, 2001/14/0226 begrebet driftssted i overensstemmelse med EU-retten: Det karakteriseres ved en tilstrækkelig minimumsstabilitet med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for at levere tjenesteydelsen, samt en tilstrækkelig varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer.

Mens momsen i henhold til grundreglen i momsdirektivets artikel 193 principielt påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, sker der i henhold til momsdirektivets artikel 194 ff i visse tilfælde en fakultativ eller obligatorisk overgang af den skyldige afgift til ydelsesmodtageren, som er hjemmehørende i indlandet. I momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2008/8/EF (som endnu ikke fandt tidsmæssig anvendelse på den foreliggende sag), blev der tilføjet en ny artikel 192a, hvorved begrebet »en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat« fik en ny definition med henblik på anvendelsen af bestemmelserne om den betalingspligtige person. Med hensyn til det faste forretningssted blev der i denne forbindelse indført det krav, at denne ikke medvirker til leveringen af varer eller tjenesteydelser. Imidlertid var det allerede før indførelsen af artikel 192a (henholdsvis allerede inden for direktiv 77/388/EØF) afgørende for den skyldige afgifts overgang, at leverandøren principielt ikke var etableret i indlandet. Der blev altså lagt vægt på, at hverken hjemstedet eller et fast forretningssted (som efter indførelsen af momsdirektivets artikel 182a heller ikke længere medvirker til leveringen af varen eller tjenesteydelsen) fandtes i indlandet. Allerede tidligere forudsatte artikel 21, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388, at tjenesteydelsen skal leveres af »en i udlandet etableret afgiftspligtig person«, for at betalingspligten overgår til ydelsesmodtageren.

Begrebet »fast forretningssted«, som anvendes i momsdirektivet, defineres ikke i selve direktivet, men det er blevet defineret omfattende i Domstolens praksis, og denne fortolkning blev optaget i gennemførelsesforordningen (som tidsmæssigt ikke finder anvendelse på den foreliggende sag) (i artikel 11 og med henblik på gennemførelsen af momsdirektivets artikel 192a i artikel 53).

Det konkrete spørgsmål om udlejning af fast ejendom er behandlet i forklaringerne til EU-momsbestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, som trådte i kraft i 2017. Hvis en tjenesteydelse leveres i forbindelse med fast ejendom, opkræves momsen i henhold til disse forklaringers punkt 28 i den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende. Følgelig er det uden betydning for bestemmelsen af leveringsstedet for tjenesteydelsen, om udbyderen har et fast forretningssted i den pågældende medlemsstat. Det kan ikke konkluderes alene ud fra den kendsgerning, at en virksomhed ejer en fast ejendom i en medlemsstat, at den har et fast forretningssted i det pågældende land. Disse forklaringer er ganske vist ikke juridisk bindende og blev først offentliggjort efter den omtvistede periode i den foreliggende sag, men denne fortolkning må alligevel tillægges en vis vægt i betragtning af, at samtlige EU-medlemsstater enedes om at udsende en sådan fortolkning.

Dette fortolkningsspørgsmål har ikke kun konkret betydning for den foreliggende sag (som vedrører 2009 og 2010), men har generel betydning for en ensartet anvendelse af EU-retten, da begrebet »fast forretningssted« hidtil ikke er blevet fortolket ens i hvert fald i Østrig og Tyskland. Den Europæiske Unions Domstol har ganske vist flere gange behandlet fortolkningen af begrebet »fast forretningssted« (jf. f.eks. dom af 4.7.1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; af 20.2.1997, DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; af 17.7.1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; af 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; jf. også dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298), og Domstolens fortolkning er bl.a. optaget i gennemførelsesforordningens artikel 53 (som ikke finder tidsmæssig anvendelse på den foreliggende sag), men der refter fortsat rimelig tvivl om, hvordan begrebet skal fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Ifølge den hidtidige fortolkning skal et momsrelevant fast forretningssted have en tilstrækkelig grad af stabilitet og desuden have en struktur, som på grundlag af de menneskelige og tekniske ressourcer gør det muligt at præstere tjenesteydelser. Imidlertid synes det endnu ikke at være afklaret endeligt, om begge karakteristika (altså menneskelige og tekniske ressourcer) altid skal være til stede kumulativt, eller om dette kun er nødvendigt, hvis det er påkrævet for den pågældende økonomiske aktivitets funktion.

Momsdirektivets artikel 196 knytter an til, at ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat. Momsdirektivets artikel 192a fokuserer med hensyn til spørgsmålet om etablering bl.a. på, om der forefindes et »fast forretningssted«, som medvirker til ydelsen.

Det fremgår af dommen i sagen ARO Lease BV og dommen i sagen Lease Plan Luxembourg SA, at der konkret skal forefindes eget personale og ikke f.eks. personale fra en anden, engageret virksomhed. Dette gælder så meget desto mere, hvis personalet fra den engagerede ejendomsadministrationsvirksomhed kun udfører understøttende, forvaltningstekniske opgaver.

Omstændigheder, som taler imod, at der foreligger et fast forretningssted

Såvel af Domstolens praksis som af definitionen i gennemførelsesforordningens artikel 53 fremgår det, at der skal forefindes menneskelige (og tekniske) ressourcer, for at der foreligger et fast forretningssted. Domstolen taler om en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser. Da der i den foreliggende sag blot er tale om udlejning af en indenlandsk fast ejendom, og der ikke er indsat eget personale på ejendommen, er kravet om menneskelige ressourcer ikke opfyldt, og det kan derfor ikke lægges til grund, at der foreligger et indenlandsk fast forretningssted. Til at udføre sådanne udlejningsydelser ville der af menneskelige ressourcer stort set kun være behov for en udlejer, som træffer afgørelser, underskriver aftaler eller f.eks. engagerer en ejendomsadministrationsvirksomhed. Denne menneskelige komponent ligger i den foreliggende sag ikke på det sted, hvor den udlejede ejendom er beliggende. Heller ikke den engagerede indenlandske ejendomsadministrationsvirksomheds aktiviteter fører ifølge dette til et andet resultat, da det indsatte personale ikke er sagsøgerens eget personale, og da ejendomsadministrationsvirksomheden kun udfører understøttende, forvaltningstekniske opgaver.

Omstændigheder, som taler for, at der foreligger et fast forretningssted

a) Den østrigske afgiftsmyndigheds fortolkning

Den østrigske afgiftsmyndighed har udgivet »Umsatzsteuerrichtlinien 2000« (»retningslinjer for moms 2000«) for at sikre en ensartet fortolkning. Ifølge disse retningslinjer skal erhvervsdrivende, som ejer en fast ejendom i indlandet og udlejer denne afgiftspligtigt, for så vidt (dvs. med hensyn til omsætningen ved udlejningen) behandles som indenlandske erhvervsdrivende. De skal angive denne omsætning i momsangivelsen. Modtageren af ydelsen skylder ikke afgiften for denne omsætning. Den østrigske afgiftsmyndighed lægger altså med hensyn til en udlejet ejendom altid til grund, at der foreligger et fast forretningssted henholdsvis etablering på det sted, hvor ejendommen er beliggende, således at der i forbindelse med udlejning af fast ejendom ikke sker overgang af den skyldige afgift.

b) Tysk retspraksis og den tyske afgiftsmyndigheds fortolkning

Ifølge retspraksis fra de tyske Finanzgerichte (domstole i skatte- og afgiftsretlige sager) vedrørende drift af vindmøller ved et selskab, hvis hjemsted for den økonomiske aktivitet er beliggende i udlandet, udgør vindmøller i sig selv et

indenlandsk fast forretningssted, selv om der ikke i forbindelse med disse vindmøller indsættes eget personale (jf. f.eks. FG Münster 5.9.2013, 5 K 1768/10 U; FG Köln 14.3.2017, 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein 17.5.2018, 4 K 47/17). Ifølge disse afgørelser udgør sådanne vindmøller stationære installationer af betydelig værdi, som opviser den højest mulige grad af stabilitet. Den omstændighed, at der ikke arbejder eget personale på stedet ved vindmøllerne, er ikke til hinder for at lægge til grund, at der foreligger et fast forretningssted. De menneskelige ressourcer er ganske vist principielt også et af de væsentlige elementer ved et fast forretningssted, men dette betyder ikke, at kriterierne om menneskelige og tekniske ressourcer altid skal være opfyldt i samme omfang. Tværtimod kan der kompenseres for mere beskedne – eller i undtagelsestilfælde sågar manglende – menneskelige ressourcer ved tekniske ressourcer, som er til stede i usædvanligt stort omfang. Derfor skal der ved spørgsmålet om etablering ikke ubetinget fokuseres på, om der forefindes eget personale.

Der foreligger tilsyneladende endnu ikke praksis fra den tyske Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »BFH«) vedrørende dette konkrete spørgsmål. Dette spørgsmål blev ikke besvaret i afgørelsen BFH 19.11.2014, V R 41/13. Også i kendelse af 9. maj 2017, XI B 13/17, undlod BFH at afklare det spørgsmål, som kan sammenlignes med det foreliggende retlige spørgsmål, om en i indlandet beliggende ejendom i forbindelse med en afgiftspligtig udlejning skal anses for den erhvervsdrivendes faste forretningssted (da hjemstedet for den økonomiske aktivitet i forvejen lå i indlandet). Endelig kan der henvises til den tyske Umsatzsteueranwendungserlass (bekendtgørelse om anvendelsen af omsætningsafgiften) vedrørende den tyske momslovs § 13b, hvorefter de menneskelige ressourcer er uden betydning i forbindelse med passive ydelser i form af toleranceydelser.