

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 24 april 1997 *

1. Denna begäran om förhandsavgörande rör betalning av mervärdesskatt på skiljedomares arvoden. Skall de beskattas i den medlemsstat där skiljedomaren har hemvist, i den stat där skiljedomstolen som betalar honom är belägen eller i den (eller de) stat(er) där parterna i skiljedomsförfarandet har hemvist? Denna fråga aktualiserar tolkningen av artikel 9.2 c i sjätte mervärdesskattedirektivet¹, och särskilt frågan huruvida en skiljedomares tjänster är av samma karaktär som tjänster som utförs av konsulter eller advokater eller om de hör till kategorin andra liknande tjänster.

I — Rättslig och faktisk bakgrund

A — Rättegången vid den nationella domstolen

2. Klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad klaganden), Bernd von Hoffmann, är professor i civilrätt vid universitetet i Trier, Tyskland. Under åren 1987, 1988 och 1989 tjänstgjorde han som

skiljedomare vid Internationella handelskammaren i Paris. Han var ledamot i flera internationella skiljedomstolar som avgjorde tvister mellan affärsföretag genom skiljedomar eller som försökte få parterna att ingå förlikning. Sådana skiljedomstolar består av tre skiljedomare som tillsätts i varje enskilt fall. Ordföranden utses av Internationella handelskammaren och hans två kolleger utses av parterna och godkänns av Internationella handelskammaren. Skiljedomsförfarandet och avkunnandet av skiljedomar ägde alla rum i Paris. Parterna i skiljedomsförfarandena hade samtliga sin verksamhetsort utanför Tyskland.² Internationella handelskammaren bestämmer arvodets belopp och arvodesfördelningen mellan ledamöterna vid skiljedomstolen. Ledamöterna av skiljedomstolen avlönas inte av parterna utan av Internationella handelskammaren.

3. Finanzamt Trier (skattemyndigheten i Trier, nedan kallad svaranden) krävde mervärdesskatt av klaganden avseende de arvoden som Internationella handelskammaren betalade till honom. Hans invändningar avsågs såsom ogrundade. Han överklagade till Finanzgericht Rheinland-Pfalz (skatteminstolen i Rheinland-Pfalz, nedan kallad den nationella domstolen), som för det första fastslog att klaganden i utövandet av sin

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet, EGT L 145, 1977, s. 1)

2 — Av begäran om förhandsavgörande framgår ej om parterna var etablerade inom eller utanför gemenskapen, eller båda.

tjänst som skiljedomare tillhandahöll tjänster inom ramen för en självständig verksamhet och för det andra att dessa tjänster tillhandahölls åt Internationella handelskammaren.³

den nationella domstolen, vad gäller tysk lag, fram till att platsen där klaganden tillhandahöllit tjänsterna var Tyskland.

4. Enligt den nationella domstolen var den egentliga frågan "huruvida tjänsterna tillhandahölls i Tyskland eller i utlandet". Diskussionen rörde bland annat huruvida tjänsterna var av vetenskaplig karaktär eller liknande. I detta sammanhang fann den nationella domstolen att de krav som föreskrivs i relevanta bestämmelser i tysk lag⁴ inte var uppfyllda.⁵ Inte heller kunde klaganden, enligt tysk lag⁶, anses "agera som sakkunnig, advokat eller konsult". Även om klaganden är advokat och sakkunnig, kunde han inte anses tillhandahålla sakkunnigtjänster, eftersom domare även grundar sina beslut på sakkunnigutlåtanden. Inte heller omfattades hans tjänster, enligt den nationella domstolens synsätt, av de advokattjänster som utförs utom anställning. Slutligen kunde de inte beskrivas som "konsulttjänster", eftersom en skiljedomares tjänster syftar till att slutföra ett skiljedomsförfarande och "därför är av vidare omfattning än bara rådgivande". Följaktligen kom

5. Den nationella domstolen medgav emellertid att artikel 9.2 e i sjätte direktivet skilde sig från den tyska bestämmelsen och särskilt att begreppet "andra liknande tjänster" i artikeln föreföll ha en vidare innebörd än det i 3a § fjärde stycket tredje punkten i 1980 års UStG. Enligt den nationella domstolen kan det faktum att skiljedomartjänster ingår bland de tjänster som advokater ibland tillhandahåller vara tillräckligt för att de skall anses likna advokattjänster enligt artikel 9.2 e. Följaktligen hänsköt den följande fråga till domstolen i enlighet med artikel 177 i fördraget:

"Skall artikel 9.2 e i avsnitt VI i sjätte mervärdesskattedirektivet (tredje strecksatsen: 'tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister*', revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information') tolkas så, att denna även omfattar tjänster av skiljedomare?"

3 — Dessa beslut grundades uppenbarligen på 1 § första stycket första punkten och 3a § första stycket i Umsatzsteuergesetz (1980 års lag om omsättningskatt, nedan kallad UStG); se *BGBI*, s. 1953.

4 — Se 3a § tredje stycket jämförd med 3a § andra stycket punkten 3a i UStG som enligt den nationella domstolen föreskriver att platsen där "konstnärliga, vetenskapliga, bildande och idrottsliga evenemang eller liknande tjänster, inklusive arrangörernas tjänster" skall anses tillhandahållna är den plats där leverantören utför sin verksamhet.

5 — Den nationella domstolen ansåg att de tjänster som klaganden tillhandahöllit, åtminstone enligt tysk lag, inte kunde anses som utförande av vetenskapliga tjänster, vilka skulle vara beskattningsbara såsom vetenskapliga tjänster på platsen för tillhandahållandet.

6 — Se 3a § fjärde stycket tredje punkten i UStG.

* [I överensstämmelse med terminologin i bl. a. direktiven 77/249 och 89/48 används nedan gemenskapsbegreppet "advokater".]

B — *Gemenskapsrättslig lagstiftning*

nad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

6. Artikel 9 i sjätte direktivet rör "tillhandahållande av tjänster". Den tillämpliga bestämmelsen i detta fall lyder enligt följande:

...

"1. 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.

— Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, [advokater], revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information."

2. 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 avsak-

7. I artikel 21, som är den enda artikeln under avdelning XII i sjätte direktivet och som gäller "personer som är ansvariga för skatteinbetalning", föreskrivs i punkt 1 b att "[p]ersoner som tillhandahålls sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e av en skattskyldig person bosatt utomlands" är skattskyldiga för mervärdesskatt, även om "[m]edlemsstaterna [dock] kan kräva att leverantören av tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten".

II — Yttranden

8. Skriftliga och muntliga yttranden har avgivits av klaganden, svaranden, Förbundsrepubliken Tyskland och kommissionen. Ombudet för Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har endast yttrat sig muntligen vid sammanträdet.

III — Bedömning

A — Förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2

9. Lyckligtvis har förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet fastställts på ett avgörande sätt i ny rättspraxis vid domstolen. Tyskland har, på samma sätt som i målet Dudda mot Finanzamt Bergisch Gladbach,⁷ i sitt skriftliga yttrande i föreliggande mål karakteriserat artikel 9.2 e som en undantagsbestämmelse från den huvudregel som föreskrivs i artikel 9.1, varför den skall tolkas snävt. Det skall särskilt nämnas att

Tysklands ståndpunkt i målet Dudda (som avsåg artikel 9.2 c i sjätte direktivet) stod i motsats till den jag tillämpade i punkterna 26 till 31 i mitt förslag till avgörande. Domstolen förkastade emellertid Tysklands uppfattning i målet Dudda, och underförstått även i detta mål, i följande ordalag:⁸

”Det skall i detta avseende erinras om att, vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i det sjätte direktivet, domstolen redan har preciserat att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan en huvudregel i detta avseende anges i punkt 1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3⁹

Av detta följer att punkt 1 inte ges något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1.

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

8 — Se punkterna 20 till 23 i domen.

9 — Domstolen hänvisar till dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (Rec. 1985, s. 2251), punkt 14.

Tillämpningsområdet för artikel 9.2 bör således fastställas mot bakgrund av bestämmelsens ändamål, vilket framgår av sjunde övervägandet till direktivet. Det har följande lydelse:

'Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.'

Syftet med hela artikel 9.2 i direktivet är således att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris."

10. Efter sammanträdet i föreliggande mål har den tolkning som fastslagits i målet Dudda avseende förhållandet mellan arti-

kel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet tillämpats av domstolen på artikel 9.2 e i målet Linthorst, Pouwels en Scheres.¹⁰ Jag är därför övertygad om att frågan huruvida de tjänster som klaganden har tillhandahållit omfattas av artikel 9.2 e kan avgöras utan tillämpning av någon snäv tolkning.

B — *Effekten av artikel 9.2 e i Tyskland*

11. Frågan om den direkta effekten av artikel 9.2 e i sjätte direktivet har tagits upp i flera av de yttranden som tillställts domstolen. Jag anser emellertid inte att det är nödvändigt att gå in på den frågan, eftersom det av begäran om förhandsavgörande klart framgår att den nationella domstolen, helt korrekt, har för avsikt att tillförsäkra att UStG, som införlivar sjätte direktivet i Tyskland, tolkas och tillämpas i enlighet med domstolens tolkning av artikel 9.2 e.

10 — Dom av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195 (nedan kallad Linthorst). Se allmänt punkterna 10 och 11 i domen och angående tolkningen av artikel 9.2 e punkt 19—23. Se även punkt 8—10 respektive 19—25 i mitt förslag till avgörande.

C — *Mottagare av skiljedomstjänster*

12. Tyskland, kommissionen och Förenade kungariket har uttryckt tvivel om huruvida den nationella domstolens bedömning att klagandens tjänster som skiljedomare har tillhandahållits Internationella handelskammaren är riktig, men denna fråga har inte hänskjutits till domstolen.

13. Utan tvekan gäller vid ett privat skiljedomsförfarande att dessa tjänster tillhandahålls parterna. Huruvida systemet vid Internationella handelskammaren leder till en annan slutsats måste bero på den nationella domstolens bedömning av fakta, utan vilka domstolen skulle tvingas spekulera avseende det verkliga förhållandet mellan, å ena sidan, skiljedomaren och, å andra sidan, antingen parterna i skiljedomsförfarandet eller Internationella handelskammaren.

14. Tillämpningen av artikel 9.2 e i sjätte direktivet beror naturligtvis på om mottagaren av tjänsten är etablerad utanför gemenskapen eller om han är en beskattningsbar person inom gemenskapen. Detta är frågor som den nationella domstolen måste ta ställning till, med hjälp av denna domstol om så begärs. Enligt den information som kommissionen har presenterat vid sammanträdet är Internationella handelskammaren undantagen från mervärdesskatteplikt enligt fransk lag, men handelskammaren delar ut ett meddelande vari anges att, även om skiljedomarnas arvoden inte omfattar mervärdesskatt, de skiljedomare som är skyldiga att betala sådan skatt är berättigade att erhålla den från parterna.

15. Såsom domstolen nyligen har fastslagit i domen i målet *Phytheron International* gäller att "[o]m domstolen skulle grunda sig på de faktiska omständigheter som har framkommit vid förfarandet vid domstolen, skulle själva substansen i det problem som har väckts genom frågorna för förhandsavgörande ändras" och detta "skulle ... vara oförenligt med den roll som domstolen har givits genom artikel 177 i fördraget samt med domstolens skyldighet att säkerställa att medlemsstaternas regeringar och berörda parter ges möjlighet att avge yttranden".¹¹

16. Jag anser därför att denna domstol skall överlämna till den nationella domstolen att avgöra frågorna rörande vem som är den faktiske mottagaren av tjänsten och dennes skattepliktiga ställning, medan domstolen inskränker sig till att besvara den fråga som ställts, nämligen huruvida tredje strecksatsen i artikel 9.2 e omfattar tjänster som utförs av skiljedomare.

D — *Tjänster i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet*

17. Det korrekta tillvägagångssättet vad gäller tolkningen av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e har numera förklarats av domstolen i målet *Linthorst*. Det hade hävdats att veterinärtjänster kunde anses som "liknande

11 — Dom av den 20 mars 1997 i mål C-352/95, *Phytheron International SA*, REG 1997, s. I-1729, punkterna 12 och 14.

tjänster" enligt den strecksatsen. Jag menade att det antal tjänster som räknas upp i strecksatsen inte tillät en tillämpning av tolkningsprincipen om gruppens identitet ("ejusdem generis"),¹² eftersom "[det f]ör att kunna tillämpa denna princip måste vara möjligt att med utgångspunkt i de förhållanden som räknas upp i den juridiska text som skall tolkas identifiera en grupp som har företrädare framför de allmänna begreppen [och att d]et i detta hänseende [är] fråga om att söka ett tillräckligt gemensamt drag för att kunna identifiera en igenkännlig kategori". Enligt min mening kunde inget sådant gemensamt drag fastställas.

18. Klaganden har hävdade att det finns ett gemensamt drag som förenar de tjänster som räknas upp i tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, nämligen att de alla är specialiserade tjänster av hög kvalitet som tillhandahålls av yrkesmän som anlitas på grund av det särskilda förtroendet för deras personliga integritet och yrkeskompetens, vilket särskilt gäller en professor i juridik som valts till skiljedomare. I målet Linthorst fastställde domstolen emellertid att "...det enda gemensamma draget för de heterogena verksamheter som nämns ... är att de utgör fria yrkesgrupper", men domstolen förklarade därefter att "[o]m gemenskapens lagstiftare hade velat att all fri yrkesutövning skulle omfattas av denna bestämmelse, skulle han ha definierat verksamheterna i allmänna ordalag".¹³ Detta

uttalande förefaller eliminera alla försök att härleda en vägledande princip utifrån de tjänster som räknas upp.

19. Det förefaller därför vara lämpligare att bedöma huruvida klagandens tjänster rymms inom en av de uppräknade beskrivningarna eller liknar någon av dem. Klaganden har hävdade att hans tjänster inte bara liknar en advokats, utan faktiskt är identiska med en del av de tjänster som advokater tillhandahåller. Det är korrekt att de skiljedomartjänster som klaganden i detta mål har utfört tydligt påkallar en bedömning av om de utgör tjänster som utförs av en advokat, men detta har en vidare innebörd.

20. Innan jag kommer fram till en slutsats i denna fråga vill jag göra några allmänna anmärkningar beträffande tjänster som utförs av skiljedomare, vilka särskilt föranletts av ett påpekande i kommissionens skriftliga yttrande om att det är så ovanligt att advokater tjänstgör som skiljedomare i privata skiljedomstolar att lagstiftaren inte har nämnt dem särskilt. Visserligen skrevs dessa yttranden innan domarna i målen Dudda och Linthorst avkunnades, och de baserades på antagandet att den tredje strecksatsen utgjorde en uppräkningslista av exempel på fria yrken. Jag är emellertid förvånad över att det anses ovanligt att advokater agerar skiljedomare. Ätminstone i länder med ett rättssystem baserat på common law är det inte ovanligt för en advokat att agera skiljedomare i en privat skiljedomstol. Faktum är att detta är vanligt förekommande. Parterna i privata skiljedomstolar kan naturligtvis specificera de eventuella kvalifikationer som de önskar

12 — Se punkt 21 i förslaget till avgörande. För en redogörelse för "ejusdem generis-principen", se exempelvis, Bennion, *Statutory Interpretation*, (Butterworths, andra upplagan 1992), s. 860 och följande.

13 — A. st., punkt 20 i domen.

att deras skiljedomare skall ha. Ofta anges det i skiljedomssavtalet att ordföranden i en namngiven yrkesorganisation skall utse en skiljedomare vid tvist mellan parterna i anledning av avtalet. På detta sätt, liksom genom individuella avtal, kan den skiljedomare som väljs vara advokat, ingenjör, arkitekt eller revisor. Faktum är att en sådan skiljedomare kan ha vilken annan yrkestillhörighet som helst, eller bara vara en person med stor erfarenhet av affärer eller av något annat relevant.

21. Som ombudet för Förenade kungariket har påpekat finns det i vissa medlemsstater, såsom i Förenade kungariket och på Irland, till och med två separata advokatyryken som traditionellt är koncentrerade på att tillhandahålla olika typer av advokattjänster. Det är därför svårt att föreställa sig att gemenskapens lagstiftare, genom att anta den sammanfattande benämningen "advokater", endast avsåg att de tjänster som tillhandahålls av advokater som agerar ombud för en särskild klient skulle omfattas. Jag tror att kommissionen har rätt i att göra gällande att tjänstens art och innehåll måste beaktas. Följaktligen är det klart att advokater, oaktat att de när de utsetts att agera skiljedomare inte längre *direkt* företräder en *viss* klient, inte desto mindre i vid mening agerar i det intresse som parterna i skiljedomsförfarandet har, vilka för övrigt har valt skiljedomsförfarandet i syfte att snabbt och till en rimlig kostnad få ett slutligt och bindande avgörande.

22. Enligt min mening väljs således en advokat med egen verksamhet som åtar sig ett uppdrag som skiljedomare för sin juridiska sakkunskap på samma sätt som en ingenjör eller revisor väljs för sina sakkunskaper inom respektive yrke, såsom Förenade kungariket anfört.¹⁴ Enligt min mening tillhandahåller denne advokattjänster i den mening som avses i tredje strecksatsen i artikel 9.2 e. Huruvida klaganden är en sådan advokat ankommer det på den nationella domstolen att pröva. Enligt min mening kräver gemenskapsrättens enhetlighet en enhetlig tolkning av begreppet "advokat". I målet AM & S Europe Limited mot kommissionen¹⁵ fastslog domstolen att det skydd som ges advokatyrykets privilegium endast kan utsträckas till att omfatta juridisk rådgivning som tillhandahålls av "advokater som är behöriga att utöva advokatyryket i en medlemsstat",¹⁶ såsom detta har fastställts för respektive medlemsstat i rådets direktiv 77/249 av den 22 mars 1977¹⁷, som i sin tur avses underlätta det effektiva utövandet av advokatyryket vad gäller friheten att tillhandahålla tjänster. Jag anser att sjätte direktivet skall tolkas på liknande sätt såvitt gäller tjänster som utförs av advokater. Emellertid kan klaganden, även om han inte uppfyller kriteriet advokat enligt

14 — Jag instämmer därför i den synpunkt som Bundesfinanzhof har uttryckt i sin dom av den 17 november 1960 (Mål IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, s. 60) vad gäller att advokater väljs som skiljedomare just för att de är advokater och således kan antas agera med tillräcklig självständighet. På grund av deras yrkeserfarenhet, som väsentligen består i att lösa juridiska problem genom en objektiv tillämpning av rättsliga principer, är de särskilt lämpade i många slags skiljedomsförfaranden. Även om Bundesfinanzhof menade att "advokater i allmänhet företräder en enskild parts intressen" bekräftade den också att detta "emellertid inte är en absolut regel ... [och att] en advokat likaväl kan tillhandahålla råd till flera parter som har anlitat honom tillsammans" och "han kan också försöka förlikna flera parter motsatta intressen i en affär, när de har ett gemensamt intresse av att tvisten löses".

15 — Dom av den 18 maj 1982 i mål 155/79 (Rec. 1982, s. 1575).

16 — *Ibidem*, punkt 25.

17 — EGT L 78, 1977, s. 17.

definitionen i artikel 2 i direktiv 77/249/EEG (nämligen "Rechtsanwalt" i Tyskland), likväl anses agera konsult, vilket är ett begrepp med vid innebörd, eller, vilket jag föreslog i målet Linthorst, av "obestämd ... räckvidd".¹⁸ Personer som tillhandahåller fristående tjänster som skiljedomare kan därför, enligt min mening, anses vara "konsulter", och det är alternativt möjligt att anse att de bedriver verksamhet i "konsultbyråer". Jag instämmer med Förenade kungariket att det tyder på att lagstiftaren, genom att inbegripa dessa beskrivningar, hade för avsikt att ge strecksatsen i artikel 9 en vidsträckt betydelse.

23. Jag instämmer också i den synpunkt som Förenade kungariket uttryckt, att det skulle vara ologiskt, särskilt i det perspektiv som parterna i skiljedomsförfarandet får förmodas anlägga (och därmed eventuellt inverka menligt på valet av gemenskapen som en plats för skiljedomsförfaranden),¹⁹ om de tjänster som tillhandahålls av skiljedomare skulle anses tillhandahållna på en annan plats än de som tillhandahålls av de advokater som ofta är anlitade för att företräda parterna under skiljedomsförfarandet. Ett uteslutande av skiljedomare från tredje strecksatsen skulle, som Förenade kungariket också har påpekat, innebära (utan att beakta den eventuella särställning som Internationella handelskammaren kan ha) att skiljedomarnas arvoden påläggs mervärdesskatt som skall betalas av parter som är etablerade helt utanför gemenskapen. Detta skulle inte

överensstämma med sjätte direktivets, särskilt artikel 9, system och syfte, såsom de tolkats av domstolen i målet Dudda.²⁰

24. Om de tjänster som klaganden har tillhandahållit i själva verket inte utgör tjänster som utförs av en advokat eller av en konsult anser jag att de omfattas av begreppet "andra liknande tjänster", i den meningen att de liknar tjänster av en advokat. Av domen i målet Linthorst följer att det allmänna synsättet vid tolkningen av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet är att tjänster, som påstås likna en av de uppräknade tjänsterna, endast omfattas av begreppet "och andra liknande tjänster" om de i tillräcklig omfattning liknar en eller några av de tjänster som "huvudsakligen och vanligtvis"²¹ tillhandahålls av de yrkesgrupper som uttryckligen har räknats upp i strecksatsen. Det föreliggande målet rör en professor i juridik. Det är således nödvändigt att jämföra tjänster av en sådan skiljedomare med sådana tjänster som normalt tillhandahålls av advokater. Om dessa tjänster liknar "tjänster av advokater" är det inte nödvändigt att pröva om de alternativt kan anses likna "tjänster av konsulter".

25. I målet Dudda fastslog domstolen, när det gäller begreppet "liknande tjänster" i artikel 9.2 c i sjätte direktivet i anslutning till

18 — A. st., punkt 24 i förslaget till avgörande.

19 — Se i detta avseende punkt 5 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande i mål C-190/89, Rich (Rec. 1991, s. I-3855).

20 — Se särskilt punkterna 21 till 23, citerade i punkt 9 i föreliggande förslag till avgörande.

21 — Detta är det uttryck som använts av domstolen i domen i målet Linthorst, punkt 22.

bland andra "konstnärliga" och "underhållsmässiga aktiviteter", att "denna bestämmelse inte endast omfattar tjänster som *särskilt* avser konstnärliga eller underhållsmässiga aktiviteter, utan även tjänster som avser *aktiviteter som endast liknar* dessa aktiviteter".²² Jag tror att motsvarande synsätt är tillämpligt på begreppet "andra liknande tjänster" i artikel 9.2 e.

26. Jag tror inte att det faktum att skiljedomartjänster skiljer sig från de tjänster som advokater normalt tillhandahåller — det vill säga tvistelösning till skillnad från rådgivning — utesluter att skiljedomartjänster anses likna tjänster som utförs av advokater. De tjänster som advokater "huvudsakligen och vanligtvis"²³ tillhandahåller omfattar att ge olika slags råd till klienter och att förhandla för klienternas räkning, såväl som att företräda dem vid rättsliga förfaranden.

27. Med förbehåll för den nationella domstolens slutsats beträffande klagandens yrkesmässiga ställning anser jag att skiljedomartjänsterna i detta mål är att anse som advokattjänster, eller åtminstone som tjänster som liknar advokattjänster.

22 — A. st., punkt 25 i domen (min kursivering).

23 — Målet Linthorst, punkt 22 i domen.

28. Till skillnad från vad som gäller för veterinärtjänster, kan det inte anses att skiljedomartjänster medvetet har utelämnats i listan.²⁴ Med hänsyn till de otaliga former och slag av skiljedomsförfaranden som förekommer är det inte förvånande att ingen uttrycklig hänvisning till skiljedomartjänster har skett i artikel 9.2 e. Enligt min mening är de, per definition, idealiskt lämpade att beroende på omständigheterna i varje särskilt skiljedomsförfarande anses likna tjänster som tillhandahålls av "konsulter", "ingenjörer" eller "advokater".

29. Slutligen har det, särskilt vid sammanträdet, framförts vissa farhågor för att klaganden vid tillämpningen av artikel 9.2 e i sjätte direktivet skulle kunna undandra sig mervärdesskatt. Jag kan inte ansluta mig till teorin om att klaganden skulle försöka undgå beskattning. Om domstolen skulle finna att artikel 9.2 e är tillämplig, vilket jag tror, anser jag det klart att artikel 21.1 b ålägger medlemsstaterna att kräva att den person, till vilken tjänsterna enligt artikel 9.2 e har tillhandahållits "av en skattskyldig person bosatt utomlands", betalar vederbörlig mer-

24 — Domstolen fastslog i punkt 21 i domen i målet Linthorst att "[o]m lagstiftaren för övrigt hade velat att denna bestämmelse skulle omfatta yrkesgruppen läkare i allmänhet, som är ett yrke som normalt utövas fritt, skulle han ha nämnt denna yrkesgrupp i den aktuella artikeln. Såsom med rätta har påpekats av den nationella domstolen och generaladvokaten i punkt 22 i hans förslag till avgörande, nämns nämligen veterinärtjänster uttryckligen i andra bestämmelser. Så är bland annat fallet i fråga om det tillfälliga undantag som föreskrivs i artikel 28.3 b jämfört med bilaga F till sjätte direktivet". Tjänster av skiljedomare är å andra sidan inte uttryckligen nämnda i sjätte direktivet.

värdesskatt. Följaktligen skulle behöriga franska myndigheter, under förutsättning att klagandens tjänster tillhandahölls Internationella handelskammaren såsom beskattningsbar person i Paris, ha begärt erläggande av mervärdesskatt av Internationella handelskammaren. Vidare tillåter artikel 21.1 b även medlemsstaterna att "kräva att leverantören

av [sådana] tjänster... skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten". Frankrike förefaller inte ha utnyttjat denna möjlighet, vilket är ett beslut för vilket klaganden inte kan hållas ansvarig. Om å andra sidan tjänsterna tillhandahålls parter som är etablerade utanför gemenskapen, skall ingen mervärdesskatt utgå.

IV — Förslag till avgörande

30. Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att den fråga som har hänskjutits av Finanzgericht Rheinland-Pfalz skall besvaras enligt följande:

Artikel 9.2 e 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, skall tolkas på så sätt att den omfattar skiljedomartjänster som tillhandahålls av yrkesverksamma advokater. För det fall att en skiljedomare inte är en yrkesverksam advokat kan han anses vara konsult. Om skiljedomaren valts på grund av sin juridiska sakkunskap, liknar tjänsterna under alla omständigheter de tjänster som advokater tillhandahåller.