

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GEORGIOS COSMAS

föredraget den 1 februari 1996 *

1. I detta mål har domstolen ombetts tolka rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ¹ (nedan kallat sjätte direktivet), särskilt artiklarna 5, 6, 8 och 9 i detta direktiv.

beträffande tillhandahållandet av måltider ombord på färjan i sina mervärdesskattedeklarationer för räkenskapsåren 1984—1989.

I — Tvisten

2. Sökanden i målet vid den nationella domstolen, Faaborg-Gelting Linien A/S (nedan kallad FG-Linien), med säte i Faaborg, Danmark, är ett bolag bildat enligt dansk rätt som driver en färjelinje mellan Gelting i Tyskland och Faaborg i Danmark. Under överfarten tillhandahålls passagerarna måltider och drycker för konsumtion ombord. FG-Linien inkluderade inte sina kvittenser

3. FG-Linien har gjort gällande att det ovan nämnda tillhandahållandet av måltider och drycker för färjepassagerare skulle klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster och att platsen för tillhandahållande av de aktuella tjänsterna enligt 3a § första stycket i Umsatzsteuergesetz från år 1980 (tysk lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG) följaktligen skulle anses vara den plats där bolaget har etablerat sin rörelse, nämligen i Danmark. De tyska skattemyndigheterna tog ut mervärdesskatt på de belopp som var hänförliga till kvittenserna på det ovan nämnda tillhandahållandet av måltider på den grunden att tillhandahållandet av måltider enligt UStG (1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 samt 3 § första och sjätte stycket) utgör en leverans av varor som skall beskattas på den plats där leverans sker. FG-Linien invände och förde talan mot beslutet att påföra bolaget mervärdesskatt, dock utan att vinna bifall. Därefter överklagade FG-Linien till Bundesfinanzhof, som ansåg att det var nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från domstolen i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget.

* Originalspråk: grekiska.
1 — EGT nr L 145, s. 1.

II — Frågorna i begäran om förhandsavgörande

för tillhandahållandet, om dessa medlemsstater överenskommer att undvika dubbelbeskattning i det enskilda fallet?”

4. Genom beslut av den 3 maj 1994² begärde Bundesfinanzhof, Fünfter Senat, att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

- ”1) Vilka bestämmelser innehåller sjätte direktivet (77/388/EEG) beträffande beskattning av transaktioner som består i ett tillhandahållande av måltider för konsumtion på platsen (restaurangverksamhet)?
- 2) Om det inte finns några sådana bestämmelser: Vilka gemenskapsrättsliga bestämmelser gäller beträffande restaurangverksamhet på transportmedel i trafik mellan medlemsstater med olika nationella regler för definitionen av den plats där sådan verksamhet skall beskattas?
- 3) Om det inte finns några sådana gemenskapsrättsliga bestämmelser: För enskilda medlemsstater behålla sina olika nationella regler beträffande restaurangverksamhet respektive platsen
5. Vad beträffar dessa frågor skall det först påpekas att de ovannämnda transaktionerna som utförts ombord på en färja omfattas av bestämmelserna i sjätte direktivet. Det finns ett prejudikat på detta område. I ett tidigare mål har domstolen haft tillfälle att behandla frågor som uppkommit genom att sjätte direktivet tillämpades på verksamhet ombord på ett fartyg i trafik mellan två medlemsstater.³ Följaktligen är, såsom kommissionen och samtliga medlemsstater som intervenerade i målet — Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Italien — har framhållit i sina yttranden, den andra och tredje frågan utan betydelse, eftersom de har sin grund i uppfattningen att sådan verksamhet inte omfattas av de relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Av detta följer att dessa frågor inte behöver besvaras. Vad beträffar den första frågan framgår det av bakgrunden till begäran om förhandsavgörande att målet huvudsakligen ger upphov till frågor om tolkningen av artiklarna 5, 6, 8 och 9 i direktivet. Den främsta, huvudsakliga frågan är närmare bestämt hur den ifrågavarande verksamheten skall klassificeras. Den andra frågan avser definitionen av den plats där den ifrågavarande skattepliktiga transaktionen skall anses ha utförts, det vill säga platsen för tillhandahållande av måltider och drycker.

2 — EGT nr C 288, s. 2.

3 — Dom av den 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Rec. s. 2251), som gällde drift av spelautomater som var placerade på färjor i linjetrafik mellan tyska och danska hamnar.

6. Det skall vidare påpekas att domstolen i samband med detta mål i skrivelser daterade den 3 oktober 1995 ställde frågor till den tyska regeringen och kommissionen om registrering av den färja som FG-Linien bedrev trafik med och det geografiska tillämpningsområdet för UStG. Av deras svar framgår följande: a) färjan är registrerad i Faaborg hamn i Danmark och b) internationellt vatten och territorialvatten omfattas i princip inte av det geografiska tillämpningsområdet för UStG. Inte desto mindre anses kommersiella transaktioner som utförs på territorialvatten för slutkonsumenter vara transaktioner som utförts inom det geografiska tillämpningsområdet för UStG och är därför mervärdesskattepliktiga.

III — Relevant lagstiftning och rättspraxis

7. I syfte att inrätta ett gemensamt system för mervärdesskatt i gemenskapen krävs det enligt sjätte direktivet att medlemsstaterna skall anpassa sina nationella mervärdesskattesystem till de gemensamma bestämmelser som föreskrivs i detta. Dessa regler avser bland annat definitionen av den plats där skattepliktiga transaktioner skall anses utföras, vilket enligt det sjunde övervägandet i ingressen till direktivet är nödvändigt för att undvika kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna.

8. Genom artikel 2.1 i sjätte direktivet åläggs således medlemsstaterna att belägga "leverans

av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" med mervärdesskatt. I artikel 3.1 föreskrivs att "[i] detta direktiv avses med 'landets territorium' det område där Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tillämpas såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 227". Såsom domstolen fastslog i domen i målet Berkholz "sammanfaller direktivets territoriella tillämpningsområde för varje medlemsstat med tillämpningsområdet för dess lagstiftning på mervärdesskatteområdet".⁴ I artiklarna 5 och 6 definieras begreppen "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster". I artikel 5.1 föreskrivs att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Begreppet "tillhandahållande av tjänster" definieras i artikel 6 i direktivet, där det föreskrivs att "[m]ed 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5".

9. Artiklarna 8 och 9 innehåller föreskrifter för definition av platsen för leverans vid skattepliktiga transaktioner. I artikel 8 föreskrivs att platsen för leverans av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas. Vad beträffar tillhandahållande av tjänster skall, enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet, platsen för tillhandahållandet anses vara där leverantören har

⁴ — Ibid, punkt 16.

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. Regeln är således att mervärdesskattelagstiftningen i den medlemsstat till vilken den som tillhandahåller tjänsten har en stark geografisk anknytning skall tillämpas på ett tillhandahållande av tjänster. Mot bakgrund av det ovanstående används i denna bestämmelse i huvudsak två primära och en alternativ anknytningspunkt för att definiera denna anknytning.

10. Domstolen har beträffande denna bestämmelse fastställt att "för att undvika kompetenskonflikter i fall där tillhandahållandet av tjänster regleras av lagarna i fler än en medlemsstat anges i artikel 9.1, genom undantag från den strikta territorialitetsprincipen, den allmänna regeln att tjänsten skall anses tillhandahållas på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls".⁵

11. Domstolen fastställde genom en tolkning av samma bestämmelse i domen i målet Berkholz att den främsta anknytningspunkten i skattehänseende för ett visst tillhandahållande av tjänster är "den plats där leverantören har etablerat sin rörelse ... så att ett

annat företag genom vilket tjänster tillhandahålls endast beaktas om anknytningen till den plats där företaget är etablerat inte leder till ett rationellt skattebeslut eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat".⁶ I samma dom fastslog domstolen att "det framgår av det sammanhang som begreppen i artikel 9 används i och av denna bestämmelses syfte ... att tjänster kan anses tillhandahållas vid ett annat företag än den plats där leverantören har etablerat sin rörelse endast om det företaget på grund av en varaktig samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla vissa tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet".⁷ Följaktligen identifieras i artikel 9.1, vad beträffar föreskrifter om tjänster, platsen för leverans och följaktligen platsen för beskattning som den plats där ett bolag som tillhandahåller tjänster har etablerat sin rörelse. Enligt den rättspraxis som återgivits ovan anses denna plats vara den mest användbara anknytningspunkten för skatteändamål. Detta innebär, enligt den ifrågavarande bestämmelsen, att den skattelagstiftning som är tillämplig på ett tillhandahållande av tjänster huvudsakligen är den som gäller på den plats där leverantören av tjänster har etablerat sin rörelse.

12. Vad beträffar tolkningen av bestämmelserna i sjätte direktivet skall det också påpekas att de begrepp som fastslås där är gemenskapsrättsliga begrepp och skall därför tolkas enhetligt för att skillnader i tolkning mellan medlemsstater skall undvikas, vilket annars kunde resultera i dubbelbeskattning eller

5 — Dom av den 23 januari 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. s. 231, punkt 15).

6 — Domen i målet Berkholz, punkt 17.

7 — Domen i målet Berkholz, punkt 18.

inget skatteuttag alls.⁸ Utöver kravet på enhetlig tolkning finns kravet att gemenskapslagstiftningen skall vara rättssäker och förutsebar för att de berörda parterna skall få kunskap om den exakta omfattningen av sina skyldigheter vilket, enligt domstolens fasta rättspraxis, gäller i än högre grad i fråga om sådana regler som gemenskapsbestämmelser avseende mervärdesskatt, vilka sannolikt har ekonomiska konsekvenser.⁹ Den nationella domstolens frågor skall besvaras mot bakgrund av de ovannämnda bestämmelserna och de principer som har fastslagits i rättspraxis.

det nödvändigt att på grundval av detta definiera den plats som transaktionen skall knytas till i beskattningshänseende.

Klassificering av en verksamhet som består i tillhandahållande av måltider ombord på ett fartyg

14. För att särskilja begreppen "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster" är det nödvändigt att identifiera den ifrågavarande verksamhetens primära och sekundära kännetecken.

IV — Svar på den nationella domstolens frågor

13. I detta mål är den huvudsakliga frågan vilken mervärdesskattelagstiftning som är tillämplig på verksamhet som består i tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på en färja i trafik mellan Danmark och Tyskland. För att besvara denna fråga är det nödvändigt att först fastställa huruvida den ifrågavarande transaktionen skall klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i de ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet. Då de sålunda har klassificerats är

I de fall då bolaget under en överfart tillhandahåller passagerarna måltider och drycker mot betalning utan att tillhandahålla dem någon ytterligare tjänst, är det fråga om "leverans av varor" i den mån som den ifrågavarande verksamheten huvudsakligen utgörs av tillhandahållandet av måltider och drycker, vilket är just vad passagerarna önskat.

⁸ — Se domar av den 17 november 1993, kommissionen mot Frankrike (C-68/92, Rec. s. I-5881), kommissionen mot Luxemburg (C-69/92, Rec. s. I-5907) och kommissionen mot Spanien (C-73/92, Rec. s. I-5997).

⁹ — Se dom av den 13 mars 1990, kommissionen mot Frankrike (C-30/89, Rec. s. I-691, punkt 23). Se även dom av den 15 december 1987, Nederländerna mot kommissionen (326/85, Rec. s. 5091, punkt 24), och dom av den 22 februari 1989, kommissionen mot Frankrike och Förenade kungariket (92/87 och 93/87, Rec. s. 405, punkt 22).

Å andra sidan, — vilket synes vara fallet här — när måltider tillhandahålls passagerare i samband med tilläggstjänster som är utförade för att göra det bekvämt att inta måltiderna ombord på färjan (det vill säga i form av restaurangtjänster) är sådana tjänster det huvudsakliga kännetecknet hos den ifrågavarande

rande verksamheten, även om verksamheten också består i att tillhandahålla måltider. I detta fall är det pris som betalas huvudsakligen ersättning för dessa tjänster, och det är fråga om ett "tillhandahållande av tjänster".

15. Dessutom är denna klassifikation utformad av International Standard Industrial Classification of all Economic Activities (ISIC), som upprättats av FN: s statistikbyrå¹⁰ och placerad i huvudgrupp 85, "service", och i grupp 852 med rubriken restauranger, kaféer, krogar och andra ställen där man äter och dricker. Denna klassificering av den ifrågavarande verksamheten är också tillämplig inom gemenskapsrätten, eftersom den infördes i de två allmänna program som rådet antog år 1961 om avskaffandet av hinder för friheten att tillhandahålla tjänster och av hinder för etableringsfriheten.¹¹ Således är den ovannämnda internationella klassificeringen enligt fast rättspraxis även en del av gemenskapsrätten och närmare bestämt av de ovannämnda programmen och av de gemenskapsrättsliga åtgärderna för genomförande av sådana program.¹²

16. Därtill avser direktiv 68/367/EEG, som antogs av rådet den 15 oktober 1968,¹³

särskilt genomförandet av etableringsfrihet och frihet att tillhandahålla tjänster som egenföretagare inom servicesektorn, nämligen sådana tjänster som tillhandahålls av restauranger, kaféer, krogar och andra ställen där man äter och dricker, hotell, pensionat, campingplatser och andra slag av husrum. I artikel 2.2 i direktivet föreskrivs följande: "I detta direktiv avses med *former av verksamhet som ingår i grupp 852 (restauranger, kaféer, krogar och ställen där man äter och dricker)*: de former av verksamhet som utövas av fysiska personer, bolag eller enskilda firmor, som regelbundet och yrkesmässigt och i eget namn och för egen räkning serverar tillagad mat eller drycker för konsumtion i lokalerna tillhörande den rörelse eller de rörelser som de driver. Bestämmelserna i detta direktiv skall även tillämpas på servering av måltider för konsumtion på annat håll än i de lokaler där de har tillagats." Det är följaktligen klart att den ifrågavarande verksamheten skall klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster enligt gemenskapsrätten.

17. Jag vill vidare påpeka att rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av sjätte direktivet¹⁴ innehåller en bestämmelse av vilken det indirekt men klart framgår att gemenskapslagstiftaren betraktar restaurangverksamhet på transportmedel som ett tillhandahållande av tjänster. I artikel 1.4 i det direktivet föreskrivs följande: "Kommissionen skall senast den 30 juni 1993 till rådet överlämna en rapport som om nödvändigt åtföljs av lämpliga förslag i fråga om beskattningssort för varor som tillhandahålls

10 — FN: s statistikbyrå, statistiska rapporter, serie M, nr 4, rev. 1, New York, 1958.

11 — EGT 1962, 2, s. 32 och 36.

12 — Dom av den 18 januari 1979, Van Wesemal m. fl. (110/78 och 111/78, Rec. s. 35, punkt 12).

13 — EGT nr L 260, s. 16.

14 — EGT nr L 384, s. 47.

för förbrukning och tjänster, inklusive restaurangtjänster, för passagerare ombord på fartyg, flyg eller tåg.”

Platsen för uttag av mervärdesskatten

18. Klassificeringen av tillhandahållandet av måltider ombord på fartyg som ett tillhandahållande av tjänster innebär enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet att dessa tjänster i skattehänseende regleras av lagstiftningen på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. I förevarande fall är därför tillhandahållandet av tjänster skattepliktigt i Danmark, där det bolag som bedriver färjetrafik mellan Faaborg och Gelting har etablerat sin rörelse.

19. Kommissionen och den tyska regeringen har i sina yttranden gjort gällande att platsen för tillhandahållande, för det fall domstolen skulle klassificera den ifrågavarande verksamheten som ett tillhandahållande av tjänster, skall anses vara den plats där leverantören har ett fast driftsställe. De har hävdat att om den ifrågavarande verksamheten skulle sättas i samband med den plats där leverantören har etablerat sin rörelse skulle detta ge upphov till en kompetenskonflikt mellan medlemsstaterna på skatteområdet, eftersom den ifrågavarande verksamheten enligt vissa medlemsstaters lagstiftning, däribland Tysklands, klassificeras som en leverans av varor, medan den enligt andra länders lagstiftning,

som exempelvis Danmarks, klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster. Kommissionen och den tyska regeringen har anfört att ett fast driftsställe skall anses föreligga ombord på färjan vad beträffar den ifrågavarande verksamheten. Skälet för detta är att ett restaurangföretag som bedriver verksamhet ombord på ett fartyg uppfyller alla de krav som uppställs i domen i målet Berkholz, enligt vilka det fordras att det berörda bolaget minst är av en viss storlek och att såväl de mänskliga som tekniska resurser som är nödvändiga för tillhandahållandet av tjänsterna ständigt är tillgängliga.¹⁵

20. Jag kan inte instämma i detta påstående eftersom ett fast driftsställe, enligt domstolens rättspraxis, inte kan beaktas då den plats där leverantören har etablerat sin rörelse skall utgöra anknytningspunkt i beskattningshänseende. Jag vill påpeka att enligt den rättspraxis som redogjorts för ovan är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den mest lämpliga anknytningspunkten i beskattningshänseende.¹⁶ Att anknyta tillhandahållandet av beskattningsbara tjänster till vilken som helst av leverantörens rörelser är enbart intressant då anknytandet till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte får ett rationellt resultat i beskattningshänseende eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat. I detta fall uppstår emellertid inte risken för en konflikt med en annan medlemsstat på grund av att tillhandahållandet av tjänsten anknyts till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, utan av den omständigheten att samma verksamhet klassificeras olika enligt de två medlemsstaternas skattelagstiftning. Denna motstridiga klassifikation i två

15 — Domen i målet Berkholz, punkt 18.

16 — Domen i målet Berkholz, punkt 17.

medlemsstater och den därav följande konflikten avseende kompetens på skatteområdet kan undvikas genom en enhetlig gemenskapstolkning av begreppet "tillhandahållande av tjänster" som anges i artikel 9 i sjätte direktivet för att klassificera den ifrågasvarande verksamheten.

21. Bortsett från detta skulle det inte utgöra ett tillfredsställande svar på den fråga som domstolen har att besvara att fastställa att det fanns ett fast driftsställe ombord på färjan. En sådan lösning skulle skapa praktiska problem vid bestämmandet av platsen för tillhandahållandet, då färjan trafikerar en sträcka mellan två medlemsstater eller i än högre grad då dess rutt går genom den stats territorialvatten som den avgår ifrån och vidare genom internationellt vatten för att slutligen gå genom den stats territorialvatten som den ankommer till.

22. Om så vore fallet skulle det bli nödvändigt att bestämma omfattningen av de restaurangtjänster som tillhandahålls under varje del av färjans rutt för att kunna belägga dessa med den mervärdesskatt som föreskrivs i varje lagstiftning som är tillämplig på respektive del av rutten. En sådan lösning skulle emellertid medföra allvarliga svårigheter och risker för skillnader i beskattningshänseende mellan de nationella skattemyndigheter som är behöriga i varje fall. Följaktligen anser jag inte att denna lösning skulle skapa en rationell avgränsning av tillämpningsområdena för medlemsstaternas lagar.

23. Om det emellertid skulle fastslås att det finns ett fast driftsställe ombord på ett fartyg skulle det bli nödvändigt att anknyta detta till den medlemsstat med vilken den har tillräckligt starka band. Domstolen har för övrigt använt detta kriterium i liknande fall, såsom då en medborgare i en medlemsstat hade haft en oavbruten anställning på ett fartyg som var registrerat i en annan medlemsstat. Domstolen fastställde således i domen i målet Lopez da Veiga¹⁷ att en portugisisk medborgare som var anställd ombord på ett fartyg med nederländsk flagg skulle betraktas som anställd i Nederländerna, eftersom han hade tillräckligt nära band till den statens territorium. Huruvida sådana band finns skall bestämmas mot bakgrund av sådana omständigheter som den hamn i vilken fartyget är registrerat, den plats där bolaget har sitt registrerade kontor och huruvida den berörde arbetstagaren omfattas av bestämmelserna om social trygghet eller inkomstskatt i den ifrågasvarande medlemsstaten.

Detta kriterium skulle innebära att det tillhandahållande av tjänster som sker under överfarten skulle beskattas i den medlemsstat till vilken företaget ombord på fartyget har nära band. I detta fall skulle dansk lag vara tillämplig, eftersom färjan är registrerad i en dansk hamn och företagens registrerade kontor är placerat i det landet.

17 — Lopez da Veiga (9/88, Rec. s. 2989). Se även rättspraxis enligt vilken professionell verksamhet som utövas utanför gemenskapens territorium kan betraktas som verksamhet som utövas av arbetstagare som är verksamma på en medlemsstats territorium, då det finns ett tillräckligt nära samband med det ifrågasvarande territoriet. Se dom av den 12 december 1974, Walrave och Koch (36/74, Rec. s. 1405, punkterna 27 och 28), och dom av den 12 juni 1984, Prodest (237/83, Rec. s. 3153, punkt 5—7).

V — Förslag till avgörande

24. Med beaktande av vad som ovan anförts föreslår jag domstolen att besvara de frågor som ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

Ett tillhandahållande av måltider, som skall konsumeras på plats ombord på en färja i trafik mellan två medlemsstater, i samband med tillhandahållandet av restaurangtjänster, utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artiklarna 6.1 och 9.1 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. Tillhandahållandet av sådana tjänster skall beskattas i den medlemsstat där leverantören har etablerat sin rörelse.