

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
6. november 1997 *

I sag C-116/96,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Reisebüro Binder GmbH

mod

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer) og P. Jann,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: A. La Pergola
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Reisebüro Binder GmbH ved advokat Peter Goth, München
- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 5. juni 1997 af Reisebüro Binder GmbH ved Peter Goth, af den tyske regering ved Ernst Röder, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. juli 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 8. februar 1996, indgået til Domstolen den 10. april 1996, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt

spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Reisebüro Binder GmbH (herefter »Binder«) og Finanzamt Stuttgart-Körperschaften angående fastsættelsen af grundlaget for pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«) af transportydelser præsteret i forbindelse med pakkerejser til udlandet med bus.

- 3 Sjette direktivs artikel 9 bestemmer følgende:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

...

b) leveringsstedet for transportydelser er det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger

...«.

- 4 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv præciserer, at beskatningsgrundlaget i indlandet normalt er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.
- 5 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de bestemmelser i den tyske lovgivning, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som svarer til artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, er indeholdt i 1980-affattelsen af Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG 1980«).
- 6 Denne lovs § 3a, stk. 2, nr. 2, lyder således: »En transportydelse præsteres dér, hvor transporten foregår. Såfremt en transport ikke er begrænset til opkrævningsområdet, gælder denne lov alene for den del af ydelsen, som præsteres på opkrævningsområdet.«
- 7 Endelig bestemmer § 10, stk. 1, i UStG 1980 følgende: »Ved leveringer og andre ydelser ... bestemmes beregningsgrundlaget efter vederlaget. Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.«
- 8 Binder, der arrangerer pakkerejser til udlandet med busser, der tilhører firmaet, indgav ansøgning til den tyske afgiftsmyndighed om, at der i forbindelse med den territoriale opdeling af grundlaget for opkrævning af moms af transportydelsen ikke kun blev taget hensyn til de tilbagelagte strækninger, men også til varigheden af brugen af busserne og af de rejsendes ophold i indlandet og i udlandet. Da virksomhedens ansøgning blev afslået, anlagde den sag ved den kompetente Finanzgericht, hvorefter den iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof.

- 9 Bundesfinanzhof fandt, at sagen rejste spørgsmål om fortolkningen af sjette direktiv, og besluttede derfor at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388/EØF for så vidt angår grænseoverskridende persontransport fortolkes således, at den samlede modydelse, ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for den del af transporten, som finder sted i indlandet

a) altid skal opdeles i forhold til de tilbagelagte transportstrækninger, således at der ikke tages hensyn til opholds- og venteperioder mellem transportdelene, f.eks. ved studierejser, eller

b) indeholder forskriften alene en regulering af leveringsstedet for transportydelsen, hvorefter kun dette fastsættes under hensyntagen til tilbagelagte strækninger med den virkning, at medlemsstaterne frit nærmere kan regulere, hvorledes en samlet modydelse skal opdeles på hhv. den afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige del af transporten?«

- 10 Det er hovedsagelig Binder's og Kommissionens opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), kun regulerer leveringsstedet for en transportydelse, og at man med henblik på den territoriale opdeling af modydelsen for denne ydelse kan tage hensyn til andre forhold end den tilbagelagte strækning, såsom varigheden af opholdet på de forskellige steder, der er omfattet af momspligt. Ifølge Binder og Kommissionen afhænger en betydelig del af virksomhedens omkostninger således i første række af den tid, som medgår til at erlægge transportydelsen, ikke af den tilbagelagte strækning.

- 11 Derimod finder den tyske regering, at den omtvistede bestemmelse pålægger medlemsstaterne altid at opdele den samlede modydelse for transportydelsen i forhold til de tilbagelagte strækninger. Ifølge regeringen ville sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b) — som tager hensyn til den særlige karakter af transportydelse, i

relation til hvilke opholdets varighed ikke er en afgørende faktor — blive tømt for sit indhold, såfremt der kunne anvendes en anden opdelingsmetode for beregningen af momsgrundlaget i den pågældende medlemsstat.

- 12 Som Domstolen har anført i præmis 14 i dommen af 4. juli 1985 i Berkholz-sagen (sag 168/84, Sml. s. 2251), er formålet med sjette direktivs artikel 9 at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydelsernes skatte- og afgiftsmæssige tilknytningsmoment. Artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området, og artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er især at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning.

- 13 I artikel 9, stk. 2, litra b), fastsættes således, for transportydelsers vedkommende, leveringsstedet; og følgelig stedet for afgiftspligtens indtræden, til det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger. Som Domstolen bemærkede i præmis 17 i dommen af 23. januar 1986 i sagen Trans Tirreno Express (sag 283/84, Sml. s. 231), er denne undtagelse fra hovedreglen i stk. 1 en nødvendig følge af, at hjemstedet for transportvirksomhedens økonomiske virksomhed er uegnet som tilknytningspunkt ved fastlæggelsen af den territoriale kompetence for afgiftsopkrævningen. En transportydelse er nemlig efter sin art en særlig tjenesteydelse, der kan udføres på flere medlemsstaters områder, og nødvendiggør således anvendelsen af et andet kriterium, som i det væsentlige muliggør en afgrænsning af de forskellige medlemsstaters kompetence til at opkræve afgift.

- 14 Denne regel om transportydelsers specielle stedlige tilknytning, som fraviger bestemmelserne om fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har til formål at sikre, at hver medlemsstat pålægger transportydelse moms af den del af transporten, der har fundet sted inden for dens nationale område (dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 16, og af 23.5.1996, sag C-331/94, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2675, præmis 10).

- 15 Denne regel har ganske vist i princippet ikke nogen betydning for fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for transportydelsen, som er undergivet de almindelige kriterier i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), men den har nødvendigvis betydning for den opdeling, der skal foretages mellem de medlemsstater, i hvilke ydelsen er blevet præsteret, når beskatningsgrundlaget er fastlagt samlet. En fastlæggelse af leveringsstedet for transportydelsen som det sted, hvor transporten udføres, i forhold til de tilbagelagte strækninger, indebærer netop, at fordelingen mellem de forskellige leveringssteder sker på grundlag af dette specifikke kriterium.
- 16 At antage det modsatte ville føre til, at det nævnte kriterium fratages ethvert reelt indhold, og til, at der for én og samme ydelse, hvis samlede beskatningsgrundlag kan fastlægges uden særlige vanskeligheder efter sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bliver risiko for en usikker anvendelse af forskellige metoder til opdeling af dette samlede grundlag mellem de berørte medlemsstater. En sådan usikkerhed ville i øvrigt foranledige de afgiftspligtige til at vælge den beregningsmåde, som er den mest gunstige for dem, på grundlag af de forskellige lovgivninger i medlemsstaterne, i stedet for en opdelingsmetode, der hviler på enkle og objektive kriterier.
- 17 I et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor fastlæggelsen af den samlede modydelse for transportydelsen ikke har givet anledning til uenighed, og hvor tvisten alene angår metoden for opdelingen af denne modydelse mellem de medlemsstater, i hvilke ydelsen er præsteret, kræver det specifikke kriterium i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), at opdelingen foretages i forhold til de tilbagelagte strækninger i hver enkelt af de berørte medlemsstater.
- 18 Det præjudicielle spørgsmål vil derfor være at besvare med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at når der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse med henblik på at fastlægge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de berørte medlemsstater, opdeles i forhold til de dér tilbagelagte strækninger.

Sagens omkostninger

- 19 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 8. februar 1996, for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at når der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse med henblik på at fastlægge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de berørte medlemsstater, opdeles i forhold til de dér tilbagelagte strækninger.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. november 1997.

R. Grass

C. Gulmann

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling