

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 6 november 1997 *

I mål C-116/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Reisebüro Binder GmbH

och

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

angående tolkningen av artikel 9.2 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 (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (referent) och P. Jann,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: A. La Pergola,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Reisebüro Binder GmbH, genom advokaten Peter Goth, München,
- Tysklands regering, genom Ernst Röder och Bernd Kloke, Ministerialrat respektive Oberregierungsrat vid förbundsekonominministeriet, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 juni 1997 av: Reisebüro Binder GmbH, företrädd av advokaten Peter Goth, den tyska regeringen, företrädd av Ernst Röder, samt kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 17 juli 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

¹ Bundesfinanzhof har genom beslut av den 8 februari 1996, som inkom till domstolen den 10 april samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget

skall meddela ett förhandsavgörande avseende en fråga om tolkningen av artikel 9.2 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 (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Reisebüro Binder GmbH (nedan kallad Binder) och Finanzamt Stuttgart-Körperschaften med avseende på fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på transporttjänster som tillhandahålls inom ramen för internationella paketresor med buss.

- 3 I artikel 9 i sjätte direktivet föreskrivs 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.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

b) Platsen för tillhandahållande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs.

... ”

- 4 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet klargörs att beskattningsunderlaget inom ett land vanligtvis utgörs av "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen".
- 5 Av beslutet om hänskjutande framgår att de bestämmelser i den tyska lagstiftningen som är tillämpliga på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och som motsvarar artiklarna 9.2 b och 11 A.1 a i sjätte direktivet ingår i 1980 års Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG 1980).
- 6 I 3 a § andra stycket punkt 2 i den lagen föreskrivs följande: "En transporttjänst äger rum på den plats där transporten genomförs. Om en transport inte begränsas till uppbördsterritoriet, omfattar denna lag endast den del av tjänsten som har ägt rum inom uppbördsterritoriet."
- 7 Slutligen föreskrivs i 10 § första stycket i UStG 1980 följande: "Vid leveranser och andra tjänster bestäms beskattningsbar omsättning utifrån den ersättning som utges. Ersättningen omfattar allt som mottagaren betalar för att erhålla tjänsten, efter avdrag för omsättningsskatt."
- 8 Binder organiserar internationella paketresor med bussar som företaget självt äger. Företaget begärde att den tyska skattemyndigheten, då den skulle fastställa den territoriella fördelningen av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skulle påföras transporttjänsten, inte bara skulle beakta de avstånd som tillryggalagts, utan även den tid som turistbussarna hade använts samt längden av resenärernas vistelse inom och utom landets territorium. Då dess yrkande inte bifölls överklagade företaget talan till behörig Finanzgericht och överklagade därefter genom "Revision" till Bundesfinanzhof.

- 9 Då Bundesfinanzhof ansåg att det för att lösa tvisten var nödvändigt att tolka sjätte direktivet, beslutade den att hänskjuta följande fråga till domstolen:

”Skall artikel 9.2 b i direktiv 77/388/EEG tolkas så, att bestämningen av beskattningsunderlaget vid internationell personbefordran för den del som hänför sig till inrikes befordran innebär att det totala vederlaget

- a) alltid måste delas upp i förhållande till de avstånd som tillryggaläggs, varför hänsyn inte skall tas till stillestånds- och väntetider, till exempel vid studieresor, eller
 - b) innehåller samma artikel endast en föreskrift om platsen för tillhandahållande av transporttjänster, i vilken endast stadgas att denna plats skall bestämmas med beaktande av de avstånd som tillryggalagts, varav följer att medlemsstaterna fritt äger föreskriva kriterierna för hur det totala vederlaget skall delas upp i en skattepliktig och en icke skattepliktig del av transporten?”
- 10 Binder och kommissionen anser huvudsakligen att artikel 9.2 b i sjätte direktivet endast reglerar [frågan om vad som skall anses utgöra] platsen för tillhandahållandet av transporttjänster och att det för den territoriella fördelningen av vederlaget för denna tjänst går att beakta andra omständigheter än tillryggalagda avstånd, såsom längden av vistelsen på olika platser där skyldighet att erlagga mervärdes-skatt finns. Enligt dessa parter beror nämligen en stor del av de kostnader som företaget har att bära på den tid som åtgår för att tillhandahålla transporttjänsten och inte på de tillryggalagda avstånden.
- 11 Den tyska regeringen anser däremot att bestämmelsen i fråga ålägger medlemsstaterna att alltid fördela det totala vederlaget i förhållande till de avstånd som har tillryggalagts. I artikel 9.2 b i sjätte direktivet beaktas den särskilda karaktären av transporttjänster, för vilka vistelsens längd inte är en betydande faktor. Bestämmel-

sen skulle därför enligt den tyska regeringen förlora sin ändamålsenliga verkan om den berörda medlemsstaten kunde tillämpa en annan fördelningsmetod för att fastställa beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

- 12 Som domstolen uppgav i punkt 14 i dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (Rec. 1985, s. 2251), syftar artikel 9 i sjätte direktivet till att fastställa en rationell uppdelning av tillämpningen av nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skatterättsliga anknytningen för tjänster. I det syftet stadgas i artikel 9.1 en generell regel, och i artikel 9.2 anges en hel serie särskilda anknytningsfaktorer. Syftet med dessa bestämmelser är särskilt att undvika behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna som skulle kunna leda till dubbelbeskattning.
- 13 I fråga om transporttjänster knyts således i artikel 9.2 b platsen för utförandet av tjänsten till den plats där transporten med beaktande av tillryggalagda avstånd anses äga rum. Som domstolen har påpekat i punkt 17 i sin dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express (Rec. 1986, s. 231), är detta undantag från huvudregeln i artikel 9.1 nödvändigt med anledning av att den plats där en transportör har etablerat sin rörelse inte är en lämplig anknytning för att fastställa territoriell behörighet för beskattning. För så specifika tjänster som transporttjänster, som kan utföras i flera medlemsstater, är tillhandahållandet till sin natur sådant att det krävs ett annat kriterium, som huvudsakligen måste göra det möjligt att fastställa de olika medlemsstaternas respektive behörighet i beskattningshänseende.
- 14 Denna för transporttjänster särskilda anknytningsregel, som utgör ett undantag från det sätt att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänster som föreskrivs i artikel 9.1 i sjätte direktivet, är således ämnad att säkerställa att samtliga medlemsstater beskattar den del av en transporttjänst som tillryggaläggs inom deras territorium (dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike, Rec. 1990, s. I-691, punkt 16 och av den 23 maj 1996 i mål C-331/94, kommissionen mot Grekland, REG 1996, s. I-2675, punkt 10).

- 15 Även om denna regel i princip inte har någon inverkan på sättet att fastställa beskattningsunderlaget för transporttjänsten, vilket faller under de allmänna kriterier som anges i artikel 11 A.1 a, har den det däremot nödvändigtvis på den fördelning som skall göras mellan de medlemsstater i vilka tjänsten har tillhandahållits, när beskattningsunderlaget i sin helhet fastställs. Att fastställa att platsen för tillhandahållande av transporttjänster är den plats där transporten har ägt rum med beaktande av tillryggalagda avstånd innebär nämligen att fördelningen mellan de olika platserna för tillhandahållandet måste grundas på detta särskilda kriterium.
- 16 Att medge motsatsen skulle leda till att sagda kriterium i praktiken skulle sakna all verkan. För en likadan tjänst, vars totala beskattningsunderlag utan särskilda svårigheter kan fastställas i enlighet med artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, skulle det dessutom kunna medföra en risk för en oviss tillämpning av olika metoder för fördelning av det totala beskattningsunderlaget mellan de berörda medlemsstaterna. En sådan osäkerhet skulle dessutom kunna leda till att de skattskyldiga valde det beräkningssystem som enligt medlemsstaternas olika lagstiftningar var mest förmånligt för dem, eventuellt till nackdel för ett fördelningssystem som grundar sig på enkla och objektiva kriterier.
- 17 I ett fall som det i målet vid den nationella domstolen, i vilket det totala vederlaget för transporttjänsten inte är omtvistat och tvisten endast avser metoden för fördelning av vederlaget mellan de medlemsstater inom vars territorier tjänsten har tillhandahållits, innebär det särskilda kriterium som föreskrivs i artikel 9.2 b i sjätte direktivet att fördelningen skall göras i förhållande till de avstånd som har tillryggagagts i var och en av de berörda medlemsstaterna.
- 18 Svaret på tolkningsfrågan blir således följande. Artikel 9.2 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att vid internationell personbefordran i form av pakeresor skall det totala vederlaget för denna tjänst, för ändamålet att fastställa vilken del av transporten som skall beskattas i var och en av de berörda medlemsstaterna, fördelas i förhållande till de avstånd som har tillryggagagts i respektive medlemsstat.

Rättegångskostnader

- 19 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 8 februari 1996 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artikel 9.2 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 skall tolkas så, att vid internationell personbefordran i form av paketresor skall det totala vederlaget för denna tjänst, för ändamålet att fastställa vilken del av transporten som skall beskattas i var och en av de berörda medlemsstaterna, fördelas i förhållande till de avstånd som har tillryggagagts i respektive medlemsstat.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 november 1997.

R. Grass

C. Gulmann

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen