DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
16. september 1997 *

I sag C-145/96,

angående en anmodning, som Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße (Tyskland), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Bernd von Hoffmann

mod

Finanzamt Trier,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, 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 (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne C.N. Kakouris (refererende dommer), G. Hirsch, H. Ragnemalm og R. Schintgen,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Bernd von Hoffmann ved advokat Theo Bomm, Trier

— Finanzamt Trier ved dets chef, kontorchef Albert Blümling, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og fuldmægtig Sabine Maass, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jörn Sack, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 25. februar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Bernd von Hoffmann ved Theo Bomm, af Finanzamt Trier ved afdelingschef Werner Widmann, Finansministeriet i Rheinland-Pfalz, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved ekspeditionssekretær Bernd Kloke, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor J.E. Collins, som befuldmægtiget, og barrister Nicholas Paines, og af Kommissionen ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. april 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 15. marts 1996, indgået til Domstolen den 3. maj 1996, har Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, 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 retssag, som Bernd von Hoffmann har anlagt mod Finanzamt Trier, og som vedrører betaling af omsætningsafgift af ydelser, han har præsteret som voldgiftsmand i Frankrig.

3 Direktivets artikel 9, stk. 1, indeholder følgende hovedregel:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ...«

4 Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, bestemmer dernæst:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

...

— ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger.«

5 I Tyskland indeholder Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) en § 3a, hvis stk. 1 har et lignende indhold som direktivets artikel 9, stk. 1.

6 Ifølge bestemmelserne i den nævnte § 3a, stk. 3, sammenholdt med stk. 4, nr. 3, således som de var affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, anses ydelser i forbindelse med virksomhed som advokat, patentagent, skatterådgiver, revisor, sagkyndig, ingeniør og bestyrelsesmedlem samt juridisk, økonomisk og teknisk rådgivning, der ydes af andre erhvervsdrivende, som en undtagelse fra stk. 1 for udført på det sted, hvor modtageren driver virksomhed, såfremt modtageren er en erhvervsdrivende. Hvis en af de ovennævnte ydelser udføres for en virksomheds faste forretningssted, er det dog dette forretningssted, der skal anses for leveringssted for ydelsen. Ifølge UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a), anses

leveringsstedet for videnskabelige eller lignende ydelser endvidere for at være det sted, hvor den erhvervsdrivende udelukkende eller i det væsentlige driver virksomhed.

7 Det fremgår af sagen, at Bernd von Hoffmann, der er professor i privatret ved Trier's Universitet, i 1987, 1988 og 1989 var voldgiftsmand ved Det Internationale Handelskammer, der har hjemsted i Paris. Bernd von Hoffmann var medlem af en international voldgiftsret, der bilægger tvistigheder mellem virksomheder ved afsigelse af voldgiftskendelser eller udvirker forlig mellem parterne som led i en mindelig overenskomst. Voldgiftsretten består af tre voldgiftsmænd og træder sammen for den enkelte sag. Det Internationale Handelskammer fastsætter honorarernes størrelse og disses fordeling mellem voldgiftsrettens medlemmer. Voldgiftsmændenes vederlag udbetales gennem Det Internationale Handelskammer.

8 Finanzamt Trier, der er sagsøgt i hovedsagen, opkrævede omsætningsafgift i Tyskland af de honorarer, som Bernd von Hoffmann havde modtaget i de i sagen omhandlede år. De klager, som Bernd von Hoffmann indgav over denne afgiftsopkrævning, blev afvist som ubegrundede ved afgørelse af 19. juli 1994.

9 Bernd von Hoffmann har herefter anlagt sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz til prøvelse af denne afgørelse.

10 Det er ved den nævnte ret omtvistet mellem parterne, om der skal svares omsætningsafgift i Tyskland af de indtægter, som Bernd von Hoffmann har haft ved sin virksomhed som voldgiftsmand.

11 Bernd von Hoffmann har anført, at indtægterne ikke er afgiftspligtige i henhold til UStG's § 3a, stk. 1. De omhandlede ydelser er efter hans opfattelse omfattet af UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a), idet de er videnskabelige ydelser eller i det mindste lignende ydelser som en videnskabelig ydelse.

12 Finanzamt Trier har afvist denne klassificering og gjort gældende, at eftersom Bernd von Hoffmann er erhvervsdrivende, ligger leveringsstedet for de i sagen omhandlede ydelser i Tyskland, jf. reglen i UStG's § 3a, stk. 1.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz har indledningsvis fastslået, at de af Bernd von Hoffmann leverede ydelser hverken er videnskabelige ydelser eller »lignende ydelser« omfattet af § 3a, stk. 2, nr. 3, litra a). Retten har endvidere anført, at virksomhed som voldgiftsmand heller ikke er virksomhed som sagkyndig, som advokat eller som juridisk rådgiver i betydningen i UStG's § 3a, stk. 4, nr. 3. Den bemærker imidlertid, at en anden fortolkning muligvis følger af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, navnlig fordi denne bestemmelse tillige henviser til »andre lignende ydelser«.

14 Idet Finanzgericht Rheinland-Pfalz herefter fandt, at en fortolkning af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, er nødvendig, for at Finanzgericht kan træffe afgørelse i den sag, der er indbragt for den, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 9, stk. 2, litra e), i afsnit VI i sjette momsdirektiv (tredje tilfældegruppe: 'ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger') fortolkes således, at den også omfatter ydelser præsteret af en voldgiftsmand?«

15 Med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, ikke vedrører erhverv — som dem, der udøves af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører — men ydelser. Fællesskabslovgiver benytter de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter.

16 Det første spørgsmål, der opstår, er derfor, om en voldgiftsmands ydelse henhører under de ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt udføres i forbindelse med de erhverv, der opregnes i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led (dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 18, 22 og 25).

17 Hvad særligt angår det fællesskabsretlige begreb advokat må det fastslås, at dette i betragtning af den række ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt leveres i medlemsstaterne i forbindelse med dette erhverv, ikke omfatter en voldgiftsmands ydelser. For selv om voldgiftsmænd ofte vælges blandt advokater på grund af disses juridiske kundskaber, har de tjenesteydelser, der udføres af en advokat, hovedsageligt og sædvanligt til formål at repræsentere og forsvare en persons interesser, hvorimod en voldgiftsmands ydelser hovedsageligt og sædvanligt har til formål at bilægge en tvist mellem to eller flere parter, i givet fald på grundlag af ret og rimelighed.

18 Af samme grund svarer en voldgiftsmands ydelser hverken til dem, der udføres af en rådgivningsvirksomhed, af en ingeniør, af en projekteringsvirksomhed eller af en revisor. Ingen af de ydelser, der hovedsageligt eller sædvanligt leveres i forbin-

delse med hvert af disse erhverv, har nemlig til formål at afgøre en tvist mellem to eller flere parter.

19 Det skal herefter undersøges, om en voldgiftsmands ydelser henhører under de »andre lignende ydelser«, der nævnes i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

20 Det fremgår af ovennævnte dom i Linthorst, Pouwels en Scheres-sagen, præmis 19-22, at udtrykket »andre lignende ydelser« ikke henviser til nogen fællesnævner for de heterogene aktiviteter, der nævnes i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, men til ydelser, der er lignende i relation til hver enkelt af disse aktiviteter, som herved betragtes hver for sig.

21 En ydelse må betragtes som lignende i relation til en af de i denne artikel nævnte aktiviteter, når de begge har det samme formål.

22 Hvad angår en advokats ydelser bemærkes, at såfremt man sammenligner en forhandling med henblik på en mindelig ordning, hvilket er den advokatydelse, der mest ligner en voldgiftsmands ydelse, og en voldgiftsmands bilæggelse af en tvist, ses det, at disse to ydelser ikke har det samme formål. Mens en advokat, der med sigte på en mindelig ordning deltager i en forhandling, herved normalt baserer sig på nyttehensyn og interesseafvejninger, er en voldgiftsmands bilæggelse af en tvist baseret på betragtninger vedrørende ret og rimelighed.

23 Under disse omstændigheder kan en advokats og en voldgiftsmands ydelser ikke betragtes som lignende ydelser.

24 For så vidt angår ydelser fra en rådgivningsvirksomhed, fra en ingeniør, fra en projekteringsvirksomhed eller fra en revisor bemærkes, at ingen af disse forfølger det ovenfor beskrevne mål, som er formålet med en voldgiftsmands ydelse.

25 De ydelser, der udføres af hvert af disse erhverv, og en voldgiftsmands ydelser kan følgelig ikke betragtes som lignende ydelser.

26 Det følger i det hele af det anførte, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, skal fortolkes således, at den ikke omfatter ydelser præsteret af en voldgiftsmand.

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Det Forenede Kongeriges regering samt 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, ved kendelse af 15. marts 1996, for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, 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 den ikke omfatter ydelser præsteret af en voldgiftsmand.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. september 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling