YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
16 päivänä syyskuuta 1997 *

Asiassa C-145/96,

jonka Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße (Saksa), on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Bernd von Hoffmann

vastaan

Finanzamt Trier

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit C. N. Kakouris (esittelevä tuomari), G. Hirsch, H. Ragnemalm ja R. Schintgen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bernd von Hoffmann, edustajanaan asianajaja Theo Bomm, Trier,

— Finanzamt Trier, edustajanaan Finanzamt Trierin leitender Regierungsdirektor, Vorsteher Albert Blümling,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Regierungsrätin Sabine Maass,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jörn Sack,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan von Hoffmannin, edustajanaan Theo Bomm, Finanzamt Trierin, edustajanaan Rheinland-Pfalzin osavaltion raha-asiainministeriön leitender Ministerialrat Werner Widmann, Saksan hallituksen, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Oberregierungsrat Bernd Kloke, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehinään Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins ja barrister Nicholas Paines, ja komission, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald 25.2.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.4.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, on esittänyt 15.3.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.5.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty von Hoffmannin ja Finanzamt Trierin välisessä asiassa, joka koskee von Hoffmannin Ranskassa suorittamien välimiespalveluiden liikevaihtoverollisuutta.

3 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa asetetaan seuraava yleissääntö:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka — —".

4 Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa säädetään sen jälkeen seuraavaa:

"jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

— —

— konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus".

5 Saksan *Umsatzsteuergesetz*issä (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) on 3 a §, jonka 1 momentti vastaa direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa.

6 Tämän 3 a §:n 3 momentin ja 4 momentin 3 kohdan yhdistettyjen säännösten mukaan, sellaisina kuin ne olivat voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, poiketen siitä mitä lainkohdan 1 momentissa säädetään, asianajajien, patenttiasiamiesten, veroneuvonantajien, tilintarkastajien, asiantuntijoiden, insinöörien ja hallintoneuvoston jäsenten toimintaan sekä muiden yrittäjien antamaan oikeudelliseen, taloudelliseen ja tekniseen neuvontaan perustuvien suoritusten suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa vastaanottaja harjoittaa toimintaansa, jos viimeksi mainittu on yrittäjä. Jos jokin edellä mainituista palveluista suoritetaan vastaanottavan yrityksen kiinteällä toimipaikalla, tätä toimipaikkaa on pidettävä suorituspaikkana. Lisäksi UStG:n 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohdan mukaan

tieteellisten tai niitä vastaavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa yrittäjä yksinomaisesti tai pääasiallisesti harjoittaa toimintaansa.

7 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Trierin yliopiston (Saksa) siviilioikeuden professori von Hoffmann toimi vuosina 1987, 1988 ja 1989 välimiehenä Kansainvälisessä kauppakamarissa, jonka kotipaikka on Pariisi. Von Hoffmann oli jäsenenä kansainvälisissä välimiesoikeuksissa, jotka ratkaisevat yritysten välisiä riitoja antamalla välitystuomioita tai pyrkivät saamaan sovittelumenettelyssä aikaan asianosaisten välille sovintoratkaisun. Välimiesoikeudessa on kolme tuomaria, ja se muodostetaan erikseen jokaista yksittäistapausta varten. Kansainvälinen kauppakamari määrää palkkioiden suuruuden ja sen, miten palkkio jaetaan välimiesten kesken. Välimiehet saavat palkkionsa kansainvälisen kauppakamarin välityksellä.

8 Pääasian vastaaja Finanzamt Trier katsoi von Hoffmannin kanteen kohteena olevina vuosina saamat palkkiot veronalaisiksi Saksan liikevaihtoverotuksessa. Von Hoffmannin tästä verotuksestaan tekemät oikaisuvaatimukset hylättiin perusteettomina 19.7.1994 tehdyllä päätöksellä.

9 Von Hoffmann valitti tästä päätöksestä Finanzgericht Rheinland-Pfalziin.

10 Asianosaiset ovat tässä tuomioistuimessa eri mieltä siitä, ovatko von Hoffmannin välimiestoiminnasta saamat tulot veronalaisia Saksan liikevaihtoverotuksessa.

11 Von Hoffmann katsoo, että nämä tulot eivät ole UStG:n 3 a §:n 1 momentin nojalla veronalaisia. Hänen mukaansa näihin suorituksiin on sovellettava UStG:n 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohtaa, koska ne ovat tieteellisiä palveluja tai ainakin niitä vastaavia suorituksia.

12 Finanzamt Trier kiistää tämän määrittelyn oikeellisuuden ja väittää, että koska von Hoffmann on yrittäjä, riidanalaisten suoritusten suorituspaikka on Saksassa UStG:n 3 a §:n 1 momentin säännön mukaisesti.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz toteaa aluksi, että von Hoffmannin suoritukset eivät ole 3 a §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja tieteellisiä suorituksia eivätkä "vastaavia suorituksia". Seuraavaksi se katsoo, että välimiehen toiminta ei ole myöskään UStG:n 3 a §:n 4 momentin 3 kohdassa tarkoitettua asiantuntijan, asianajajan tai oikeudellisen neuvonantajan toimintaa. Finanzgerichtin mukaan direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta voi kuitenkin johtaa erilaiseen tulkintaan erityisesti siksi, että myös tässä säännöksessä mainitaan "muut vastaavat suoritukset".

14 Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa on Finanzgericht Rheinland-Pfalzin mielestä tulkittava vireillä olevan riita-asian ratkaisemiseksi; tämän vuoksi se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin VI osaston 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa (konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus) tulkittava siten, että myös välimiehen suoritukset kuuluvat sen soveltamisalaan?"

15 Vastattaessa esitettyyn kysymykseen on ensin todettava, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta ei kohdistu ammatteihin, kuten asianajajiin, konsultteihin, tilintarkastajiin tai insinööreihin, vaan näiden suorituksiin. Yhteisön lainsäätäjä on tässä säännöksessä maininnut nämä ammatit määritelläkseen ne suoritusten tyypit, joita säännös koskee.

16 Näin ollen on ensiksi kysyttävä, kuuluuko välimiehen suoritus niihin palveluihin, joita direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa luetelluissa ammateissa pääasiallisesti ja tavanomaisesti suoritetaan (asia C-167/95, Linthorst, Pouwels ja Scheres, tuomio 6.3.1997, Kok. 1997, s. I-1195, 18, 22 ja 25 kohta).

17 Kun tarkastellaan erityisesti, mitä asianajajan käsite tarkoittaa yhteisön oikeudessa, on todettava, että kun otetaan huomioon, minkälaisia suorituksia tässä ammatissa pääasiallisesti ja tavanomaisesti suoritetaan jäsenvaltioissa, välimiehen suoritukset eivät kuulu tämän käsitteen alaisuuteen. Vaikka välimiehet usein valitaankin asianajajien joukosta näiden oikeudellisen tietämyksen vuoksi, asianajajan suorittamien palvelujen pääasiallisena ja tavanomaisena tarkoituksena silti on jonkin henkilön etujen edustaminen ja puolustaminen, kun taas välimiehen suoritusten tarkoituksena pääasiallisesti ja tavanomaisesti on kahden tai useamman asianosaisen välisen riidan ratkaiseminen, vaikka vain sen perusteella, mikä on kohtuullista (ex aequo et bono).

18 Välimiehen suorituksen ei samankaltaisista syistä voida katsoa vastaavan myöskään konsultin, insinöörin, tutkimuslaitoksen tai tilintarkastajan suorituksia. Minkään niistä palveluista, joita näissä ammateissa suoritetaan pääasiallisesti ja tavanomai-

sesti, tarkoituksena ei ole kahden tai useamman asianosaisen välisen riidan ratkaiseminen.

19 On vielä tutkittava, kuuluvatko välimiehen suoritukset direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa mainittuihin "muihin vastaaviin suorituksiin".

20 Edellä mainitussa asiassa Linthorst, Pouwels ja Scheres annetun tuomion 19—22 kohdasta ilmenee, että käsite "muut vastaavat suoritukset" ei viittaa 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa mainittujen epäyhtenäisten toimintojen mihinkään yhteiseen tekijään, vaan suorituksiin, jotka vastaavat näitä toimintoja, kun niitä tarkastellaan kutakin erikseen.

21 Suorituksen on katsottava vastaavan jotakin tässä artiklassa mainittua toimintoa, kun molemmilla on sama päämäärä.

22 Asianajajan suoritusten osalta on todettava, että jos sitä asianajajan suoritusta, joka lähinnä vastaa välimiehen suoritusta, eli neuvottelua sovitteluratkaisun aikaansaamiseksi verrataan siihen, että välimies ratkaisee riidan, on ilmeistä, että näillä suorituksilla ei ole sama päämäärä. Neuvotteluun osallistuvan asianajajan toiminta hänen pyrkiessään löytämään sovitteluratkaisun nimittäin tavanomaisesti perustuu tarkoituksenmukaisuusnäkökohtiin ja etujen tasapainottamiseen, kun taas riidan ratkaiseminen välimiehen toimesta perustuu oikeudellisiin tai kohtuusnäkökohtiin.

23 Asianajajan ja välimiehen suorituksia ei näin ollen voida pitää toisiaan vastaavina.

24 Konsultin, insinöörin, tutkimuslaitoksen tai tilintarkastajankaan suorituksella ei taas ole edellä kuvailtua, välimiehen suoritusta vastaavaa päämäärää.

25 Missään näistä ammateista tehtäviä suorituksia ja välimiehen suorituksia ei siten voida pitää toisiaan vastaavina.

26 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että välimiehen suoritukset eivät kuulu sen soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

27 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Rheinland-Pfalzin, Neustadt an der Weinstraße, 15.3.1996 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että välimiehen suoritukset eivät kuulu sen soveltamisalaan.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä syyskuuta 1997.

R. Grass G. F. Mancini

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja