DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 16 september 1997 *

I mål C-145/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Bernd von Hoffmann

och

Finanzamt Trier,

angående tolkningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen 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 (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna C.N. Kakouris (referent), G. Hirsch, H. Ragnemalm och R. Schintgen,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Bernd von Hoffmann, genom advokaten Theo Bomm, Trier,

— Finanzamt Trier, genom Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor och Vorsteher vid Finanzamt Trier, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och Sabine Maass, Regierungsrätin, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jörn Sack, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 25 februari 1997 av: von Hoffmann, företrädd av Theo Bomm, Finanzamt Trier, företrätt av Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen, i egenskap av ombud, Tysklands regering, företrädd av Bernd Kloke, Oberregierungsrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, och av Nicholas Paines, barrister, samt kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald, juridisk rådgivare, i egenskap av ombud,

och efter att den 24 april 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, har genom beslut av den 15 mars 1996, som inkom till domstolens kansli den 3 maj samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen 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 direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Bernd von Hoffmann och Finanzamt Trier angående betalning av mervärdesskatt för tjänster i egenskap av skiljedomare, vilka han har utfört i Frankrike.

3 I artikel 9.1 i direktivet uppställs följande huvudregel:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse ..."

4 I artikel 9.2 e tredje strecksatsen föreskrivs därefter att

"[p]latsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

— [t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister[*], revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information". [*I överensstämmelse med terminologin i bl. a. direktiven 77/249 och 89/48 används nedan gemenskapsbegreppet "advokater".]

5 Genom 3a § i den tyska Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) har 1 § i UStG ändrats till att motsvara artikel 9.1 i direktivet.

6 Enligt bestämmelserna i 3a § tredje stycket och fjärde stycket tredje punkten, i dess lydelse vid den tiden, gällde att tjänster som tillhandahålls av advokater, patentrådgivare, skatterådgivare, auktoriserade revisorer, sakkunniga, ingenjörer och ledamöter i övervakningsråd, liksom rådgivare i juridik, ekonomi och teknik som tillhandahölls av andra företagare, med undantag från 1 §, ansågs tillhandahållna på den plats där mottagaren utövar sin verksamhet då den sistnämnde är företagare. Om en av de ovan nämnda tjänsterna utförs till förmån för ett företags fasta driftsställe, är det således platsen för detta driftsställe som skall anses vara platsen för tillhandahållandet av tjänsten. Vidare gäller enligt andra stycket tredje punkten a) i

UStG att platsen för tillhandahållandet av vetenskapliga eller liknande tjänster är den plats där företagaren uteslutande eller huvudsakligen driver sin verksamhet.

7 Det framgår av handlingarna i målet att under åren 1987, 1988 och 1989 utförde Bernd von Hoffmann, professor i civilrätt vid universitetet i Trier (Tyskland), uppdrag som skiljedomare vid Internationella handelskammaren i Paris. Bernd von Hoffmann var ledamot av en internationell skiljedomstol som avgör tvister mellan företag genom skiljedomar eller utarbetar förlikningar i godo mellan parterna. Skiljedomstolen består av tre skiljedomare och sammanträder i varje enskilt fall. Internationella handelskammaren bestämmer arvodesbeloppen och dess fördelning mellan ledamöterna vid skiljedomstolen. Dessa skiljedomare avlönas av Internationella handelskammaren.

8 Finanzamt Trier, svaranden i målet vid den nationella domstolen, belade de arvoden som Bernd von Hoffmann hade erhållit under de omstridda åren med mervärdesskatt i Tyskland. De överklaganden som Bernd von Hoffmann ingav mot denna beskattning ogillades i beslut av den 19 juli 1994.

9 Bernd von Hoffmann överklagade då detta beslut till Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 Vid denna domstol har parterna i målet vid den nationella domstolen motsatt uppfattning vad gäller frågan huruvida den inkomst som Bernd von Hoffmann fått genom uppdraget som skiljedomare skall vara belagd med mervärdesskatt i Tyskland.

11 Bernd von Hoffmann har hävdat att dessa inkomster inte är beskattningsbara, med stöd av 3a § första stycket i UStG. Enligt honom omfattas dessa tjänster av 3a § andra stycket tredje punkten a) i UStG, eftersom det är fråga om vetenskapliga uppdrag eller åtminstone liknande uppdrag.

12 Finanzamt Trier har bestritt att det skulle vara fråga om vetenskapliga tjänster och hävdat att, eftersom Bernd von Hoffmann har utfört uppdraget i egenskap av företagare, är platsen för de omtvistade tjänsterna Tyskland i enlighet med den regel som stadgas i 3a § första stycket i UStG.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz har inledningsvis konstaterat att de tjänster som Bernd von Hoffmann utfört inte utgör vare sig vetenskapliga uppdrag eller "liknande uppdrag" i den mening som avses 3a § andra stycket tredje punkten a). Den nationella domstolen har därefter anfört att en tjänst som skiljedomare inte heller utgör tjänst av sakkunnig, advokat eller juridisk rådgivare i den mening som avses i 3a § fjärde stycket tredje punkten i UStG. Emellertid har den menat att en annan tolkning skulle kunna följa av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet, nämligen på grund av att denna bestämmelse även avser "andra liknande tjänster".

14 Eftersom Finanzamt Rheinland-Pfalz dessutom ansåg att en tolkning av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet krävdes för att döma i det mål som anhängiggjorts där, beslutade den att vilandeförklara målet och begära att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Skall artikel 9.2 e i avsnitt VI i sjätte mervärdesskattedirektivet (tredje strecksatsen: 'tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information') tolkas så, att denna även omfattar tjänster av skiljedomare?"

15 För att besvara den fråga som ställts finns det anledning att först konstatera att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet inte avser yrken som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan att den avser tjänster. Gemenskapslagstiftaren använder bara de yrken som nämns i denna bestämmelse för att definiera de tjänstekategorier som avses i densamma.

16 Den första frågan som uppkommer är följaktligen om tjänster av en skiljedomare faller under de tjänster som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de yrken som uppräknas i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet (dom av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkterna 18, 22 och 25).

17 Vad gäller gemenskapsbegreppet advokat finns det särskilt anledning att konstatera att bland de tjänster som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls inom detta yrke i medlemsstaterna inryms inte tjänster av skiljedomare. Faktum är att om det är korrekt att skiljedomare ofta väljs bland advokater, på grund av deras juridiska kunskaper, är det ändå uppenbart att de tjänster som en advokat huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller avser att representera eller försvara en persons intressen, medan en skiljedomares tjänster huvudsakligen och vanligtvis avser att avgöra en tvist mellan två eller flera parter, om än i överensstämmelse med rätt och billighet (ex aequo et bono).

18 Av liknande skäl kan inte en skiljedomares tjänster anses likna vare sig en konsults, en ingenjörs, en konsultbyrås eller en revisors tjänster. I själva verket avser inte

någon av de tjänster som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för dessa yrken att lösa tvister mellan två eller flera parter.

19 Det återstår så att pröva om en skiljedomares tjänster omfattas av "andra liknande tjänster" som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet.

20 Det framgår av domen i det ovannämnda målet Linthorst, Pouwels en Scheres, punkterna 19—22, att begreppet "andra liknande tjänster" inte syftar på några gemensamma beståndsdelar för alla de heterogena verksamheter som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen, utan på tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig.

21 En tjänst skall anses som liknande i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i denna artikel när båda två har samma syfte.

22 Vad gäller en advokats tjänster finns det anledning att notera att om man jämför en förhandling i syfte att nå en förlikning, vilket utgör den advokattjänst som ligger närmast skiljedomarens, med skiljedomarens tjänst att avgöra en tvist, förefaller dessa två tjänster inte ha samma syfte. Faktum är att medan en advokats försök att få till stånd en förlikning i en förhandling vanligtvis grundar sig på lämplighetsskäl och intresseavvägning, grundar sig en skiljedomares avgörande av en tvist på övervägande av vad som är rätt och billigt.

23 Under dessa omständigheter kan inte tjänster av en skiljedomare anses likna tjänster av en advokat.

24 Vad gäller tjänster av en konsult, en ingenjör, en konsultbyrå eller en revisor utförs inga av dessa i det syfte som har beskrivits här ovan och som är syftet med en skiljedomares tjänster.

25 Följaktligen kan inte en skiljedomares tjänster anses likna tjänster som tillhandahålls genom något av dessa yrken var för sig.

26 Mot bakgrund av samtliga föregående övervägandena är svaret på frågan från den nationella domstolen att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet skall tolkas så, att den inte omfattar tjänster av skiljedomare.

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats den tyska och den brittiska regeringen samt 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 (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 15 mars 1996 förts vidare av Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße — följande dom:

Artikel 9.2 e tredje strecksatsen 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 den inte omfattar tjänster av skiljedomare.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 september 1997.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.F. Mancini

Ordförande på sjätte avdelningen