DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
2. maj 1996 *

I sag C-231/94,

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

Faaborg-Gelting Linien A/S

mod

Finanzamt Flensburg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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), navnlig direktivets artikel 5, 6, 8 og 9,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.N. Kakouris, og dommerne G. Hirsch, G.F. Mancini (refererende dommer), F.A. Schockweiler og P.J.G. Kapteyn,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder og Regierungsrat B. Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved professor U. Leanza, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato I. Braguglia

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 23. november 1995 er afgivet mundtlige indlæg af Faaborg-Gelting Linien A/S ved advokat D. Behrens, Kiel, af den tyske regering ved B. Kloke, af den nederlandske regering ved juridisch adviseur J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved J. Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. februar 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 30. maj 1994, indgået til Domstolen den 11. august 1994, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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«), navnlig direktivets artikel 5, 6, 8 og 9.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Faaborg-Gelting Linien A/S (herefter »FG-Linien«), der har hjemsted i Danmark, og de tyske afgiftsmyndigheder vedrørende omsætningsafgift af transaktioner, der består i servering af måltider, som indtages om bord på færger, der sejler i fast rutefart mellem Fåborg havn (Danmark) og Gelting havn (Tyskland).

3 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Ifølge artikel 6, stk. 1, forstås ved »tjenesteydelse« enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

4 Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner er omhandlet i sjette direktivs artikel 8 og 9. Af artikel 8, stk. 1, litra b), fremgår følgende:

»1. Ved et gods leveringssted forstås:

a) ...

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: Det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen.«

5 Artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

6 Da FG-Linien fandt, at den pågældende restaurationsvirksomhed måtte anses for at udgøre tjenesteydelser i Umsatzsteuergesetz' forstand (den tyske momslov, herefter »UStG«), for hvilke leveringsstedet i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 9 måtte forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, angav FG-Linien ikke disse transaktioner i selskabets momsangivelser til de tyske afgiftsmyndigheder for årene 1984-1989.

7 Myndighederne betragtede derimod restaurationsvirksomheden som levering af goder i UStG's forstand, således at leveringsstedet i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8 måtte forstås som det sted, hvor godet befandt sig på tidspunktet

for leveringen. Myndighederne fremsatte derfor afgiftskrav over for FG-Linien for så vidt angik den restaurationsvirksomhed, der havde fundet sted i den pågældende periode om bord på færgen, når den befandt sig inden for UStG's geografiske anvendelsesområde.

8 Da FG-Linien hverken fik medhold i sin klage til Finanzamt eller i den for Finanzgericht anlagte sag, indbragte selskabet sagen for Bundesfinanzhof ved »revisionsanke«.

9 I sin forelæggelseskendelse har Bundesfinanzhof anført, at retten finder, at restaurationsvirksomhed bør anses for levering af goder i UStG's forstand. En sådan kvalifikation er ikke i strid med sjette direktiv, navnlig dets artikel 5 og 6, der ikke indeholder særlige bestemmelser om, hvorvidt restaurationsvirksomhed skal henføres under levering af goder eller tjenesteydelser. Da ikke alle medlemsstater betragter disse transaktioner som levering af goder, kan der bestå en risiko for dobbelt afgiftspåligning, som vil kunne imødegås ved en ensartet fortolkning.

10 Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvilke bestemmelser gælder ifølge sjette direktiv (77/388/EØF) med hensyn til omsætningsafgift på salg af spisevarer til indtagelse på stedet (restaurationsvirksomhed)?

2) Såfremt der ikke findes bestemmelser herom, ønskes det oplyst, hvilken fællesskabsretlig ordning der gælder for restaurationsvirksomhed på befordringsmidler, der er i drift mellem medlemsstater, i hvis nationale lovgivning stedet for sådanne afgiftspligtige transaktioner er reguleret forskelligt?

3) Såfremt fællesskabsretten ikke indeholder bestemmelser herom, ønskes det oplyst, om de enkelte medlemsstater kan opretholde deres forskellige ordninger med hensyn til henholdsvis restaurationsvirksomhed og leveringsstedet, når medlemsstaterne ved aftale konkret undgår dobbelt afgiftspåligning af de nævnte transaktioner?«

11 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om restaurationsvirksomhed skal anses for at udgøre levering af goder i sjette direktivs artikel 5's forstand, i hvilket tilfælde leveringsstedet ifølge artikel 8, stk. 1, litra b), forstås som det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen, eller skal anses for at udgøre tjenesteydelser i artikel 6, stk. 1's forstand, hvorefter leveringsstedet ifølge direktivets artikel 9, stk. 1, forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret sit hjemsted.

12 Ved afgørelsen af, om transaktionerne skal anses for at udgøre levering af goder eller tjenesteydelser, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne.

13 Det bemærkes, at levering af spisevarer og drikkevarer til umiddelbar indtagelse på stedet er resultatet af en række tjenesteydelser, der omfatter alt fra tilberedningen af maden, til den faktisk serveres, hvortil kommer, at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter såvel restaurationslokalet med tilhørende lokaler (garderobe osv.) som møbler og service. De personer, der konkret er beskæftiget med restaurationsvirksomheden, skal i påkommende tilfælde dække bord, rådgive gæsten og give denne oplysninger om retterne eller om drikkevarerne, servere ved bordet og endelig tage af bordet.

14 Det fremgår heraf, at restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser. Restaurationsvirksomhed bør derfor anses for at være en tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 6, stk. 1's forstand. Det modsatte er derimod tilfældet, såfremt transaktionen vedrører spisevarer, der sælges »ud af huset«, hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser.

15 Når det hermed er godtgjort, at restaurationsvirksomhed om bord på færger skal anses for at udgøre tjenesteydelser, skal leveringsstedet fastlægges.

16 Det er fast praksis (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17), at ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.

17 Det følger af samme dom, at det fremgår af den sammenhæng, hvori begreberne i artikel 9 anvendes, at det kun kan komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (præmis 18).

18 Dette synes ikke at være tilfældet for så vidt angår restaurationsvirksomhed om bord på et fartøj, navnlig ikke når det faste hjemsted for den, der driver fartøjet, som i den foreliggende sag, udgør et passende tilknytningssted for afgiftsopkrævningen.

19 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at restaurationsvirksomhed skal anses for at udgøre tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 6, stk. 1's forstand, for hvilke leveringsstedet ifølge samme direktivs artikel 9, stk. 1, skal forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

20 Når henses til denne besvarelse er det ufornødent at besvare det andet og tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den italienske og den nederlandske 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 30. maj 1994, for ret:

Restaurationsvirksomhed skal anses for at udgøre tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning

om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, for hvilke leveringsstedet ifølge samme direktivs artikel 9, stk. 1, skal forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 2. maj 1996.

R. Grass C.N. Kakouris

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling