DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 2 maj 1996 *

I mål C-231/94,

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

Faaborg-Gelting Linien A/S

och

Finanzamt Flensburg,

angående tolkningen av 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 nr L 145, s. 1), särskilt artiklarna 5, 6, 8 och 9 i detta direktiv,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. N. Kakouris samt domarna G. Hirsch, G. F. Mancini (referent), F. A. Schockweiler och P. J. G. Kapteyn,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: G. Cosmas,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, och B. Kloke, Regierungsrat, båda vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom professor Umberto Leanza, chef för Servizio del contenzioso diplomatico, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av avvocato dello Stato I. Braguglia,

— Konungariket Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren J. Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden vid har avgivits vid sammanträdet den 23 november 1995 av: Faaborg-Gelting Linien A/S, företrädd av advokaten D. Behrens, Kiel, Tysklands regering, företrädd av B. Kloke, Konungariket Nederländernas regering, företrädd av den juridiske rådgivaren J. S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av J. Grunwald,

och efter att den 1 februari 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom beslut av den 30 maj 1994, vilket inkommit till domstolen den 11 augusti samma år, har Bundesfinanzhof, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget, begärt förhandsavgörande beträffande tre frågor rörande tolkningen av 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 nr L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet), särskilt artiklarna 5, 6, 8 och 9 i detta direktiv.

2 Frågorna har uppkommit i samband med en tvist mellan Faaborg-Gelting Linien A/S (nedan kallat FG-Linien) med säte i Danmark och den tyska skatteförvaltningen rörande beskattning av restaurangverksamhet i form av tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor i linjetrafik mellan Faaborgs hamn (Danmark) och hamnen i Gelting (Tyskland).

3 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen. Enligt artikel 6.1 i direktivet förstås med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

4 Hur platsen för skattepliktiga transaktioner skall bestämmas behandlas i artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet. Artikel 8.1 b har följande lydelse:

"Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

a) ...

b) Då inga varor skickas eller transporteras; den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum."

5 Artikel 9.1 har följande lydelse:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

6 FG-Linien ansåg att restaurangverksamheten bestod i ett tillhandahållande av tjänster i den mening som framgår av Umsatzsteuergesetz (tysk lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG) enligt vilken platsen för tillhandahållandet, i enlighet med artikel 9 i sjätte direktivet, är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Bolaget redovisade därför inte denna verksamhet i sina mervärdesskattedeklarationer för åren 1984—1989 som det lämnade till den tyska skatteförvaltningen.

7 Skatteförvaltningen betraktade däremot restaurangverksamheten som leverans av varor på det sätt som avses i UStG. Enligt artikel 8 i sjätte direktivet skall leveransen i detta fall anses äga rum på den plats där varorna befinner sig vid leveranstid-

punkten. Förvaltningen uttog därför mervärdesskatt på den restaurangverksamhet som hade ägt rum under ifrågavarande period inom det territoriella tillämpningsområdet för UStG.

8 Efter att utan framgång ha begärt omprövning av beslutet hos Finanzamt och med samma resultat ha överklagat beslutet till Finanzgericht, ansökte FG-Linien om "Revision" hos Bundesfinanzhof.

9 I sin begäran om förhandsavgörande utgår Bundesfinanzhof från att restaurangverksamheten skall anses bestå av leverans av varor i den mening som avses i UStG. Denna bedömning strider, enligt den nationella domstolen, inte mot sjätte direktivet, särskilt artiklarna 5 och 6 i detta direktiv, som inte innehåller några bestämmelser som specifikt berör frågan om restaurangverksamhet skall hänföras till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Eftersom inte alla medlemsstater anser sådan verksamhet utgöra leverans av varor, föreligger, enligt den hänskjutande domstolen, en risk för dubbelbeskattning, vilken skulle kunna undvikas genom en enhetlig tolkning.

10 Bundesfinanzhof har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. Vilka bestämmelser innehåller sjätte direktivet (77/388/EEG) beträffande beskattning av transaktioner som består i ett tillhandahållande av måltider för konsumtion på platsen (restaurangverksamhet)?

2. Om det inte finns några sådana bestämmelser: Vilka gemenskapsrättsliga bestämmelser gäller beträffande restaurangverksamhet på transportmedel i trafik mellan medlemsstater med olika nationella regler för bestämmande av den plats där sådan verksamhet skall beskattas?

3. Om det inte finns några sådana gemenskapsrättsliga bestämmelser: Får enskilda medlemsstater behålla sina olika nationella regler beträffande restaurangverksamhet respektive platsen för tillhandahållandet, om dessa medlemsstater överenskommer att undvika dubbelbeskattning i det enskilda fallet?"

11 Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om restaurangverksamheten utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet — enligt artikel 8.1 b i detta direktiv skall leveransen i detta fall anses äga rum på den plats där varorna befinner sig vid leveranstidpunkten — eller om den består i ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1, som enligt artikel 9.1 i samma direktiv skall anses äga rum på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

12 Frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga.

13 I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden.

14 Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats.

15 Då restaurangverksamheten sålunda fastställts utgöra ett tillhandahållande av tjänster, återstår endast att bestämma platsen för tillhandahållandet.

16 På denna punkt framgår av fast rättspraxis (se dom av den 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Rec. s. 2251, punkt 17) att den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, enligt artikel 9.1, skall anses utgöra den främsta anknytningspunkten i den meningen att hänsyn till ett annat driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls endast kan tas i det fallet då anknytningen till detta etableringsställe inte leder till en rationell lösning ur skattesynpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat.

17 Enligt denna rättspraxis framgår av de begrepp som används i artikel 9 att anknytningen av tillhandahållandet av tjänster till ett annat driftställe än etableringsstället endast kommer i fråga om driftstället uppvisar ett minimum av permanens i form av den samtidiga och stadigvarande förhandenvaron av den personal och de materiella resurser som erfordras för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna (punkt 18 i den ovan nämnda domen).

18 Detta synes inte vara fallet vad gäller restaurangverksamhet på ett fartyg, särskilt när, såsom i det föreliggande fallet, skeppsredarens fasta etableringsställe utgör en ändamålsenlig anknytningspunkt i beskattningshänseende.

19 Den första frågan skall således besvaras med att restaurangverksamhet skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet som skall anses äga rum på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse i enlighet med artikel 9.1 i samma direktiv.

20 Med hänsyn till detta svar behöver den andra och tredje frågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

21 De kostnader som har förorsakats den tyska, den italienska och den nederländska regeringen liksom Europeiska gemenskapernas kommission, som 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 de frågor som genom beslut av den 30 maj 1994 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

Restaurangverksamhet skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 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 och skall anses äga rum på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse i enlighet med artikel 9.1 i samma direktiv.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 2 maj 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen