

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
26 september 1996 ^{*}

In zaak C-327/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Finanzgericht Köln (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

J. Dudda

en

Finanzamt Bergisch Gladbach,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. N. Kakouris (rapporteur), kamerpresident, G. Hirsch en P. J. G. Kapteyn, rechters,

^{*} Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van partijen ter terechtzitting van 7 maart 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 april 1996,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 17 oktober 1994, ingekomen bij het Hof op 12 december daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Köln krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, van de

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de „Zesde richtlijn”).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Dudda en het Finanzamt Bergisch Gladbach (hierna: het „Finanzamt”) betreffende de betaling van omzetbelasting over buiten Duitsland verrichte diensten.

3 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn stelt de volgende algemene regel:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening (...) heeft gevestigd (...)”

4 Artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, bepaalt:

„de plaats van diensten:

— in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede, in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

(...)

[is] de plaats waar die diensten materieel worden verricht”.

- 5 In Duitsland bevat het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting, hierna: „UStG”) een bepaling als die van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn en een bepaling betreffende „artistieke, recreatieve of soortgelijke dienstverrichtingen, met inbegrip van de dienstverrichtingen van de organisatoren”, welke vergelijkbaar is met die van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn.

- 6 Dudda verricht in het kader van zijn onderneming geluidstechnische diensten, in het bijzonder de geluidstechnische begeleiding van concerten en soortgelijke evenementen. De zetel van zijn onderneming is gevestigd in Duitsland; de evenementen waarvan hij het akoestische gedeelte verzorgt, vinden daarentegen voor een groot deel in het buitenland plaats, waarvan sommige in andere Lid-Staten van de Europese Unie.

- 7 Blijkens de verwijzingsbeschikking krijgt Dudda zijn opdrachten steeds van de organisator van een evenement. Hij dient in hoofdzaak de geluidstechnische begeleiding van het betrokken evenement voor zijn rekening te nemen. Daartoe stelt hij om te beginnen vast, welke geluidstechnische apparatuur nodig is, en hoe deze moet worden gebruikt om een optimale geluidswaergave of bepaalde geluidseffecten te verkrijgen. Bij sommige bijzondere evenementen, zoals de „Klangwolke”-projecten (geluidswolk), moet de geluidswaergave met andere effecten worden gesynchroniseerd (bij voorbeeld lichtshows, voorstellingen met laserstralen, vuurwerk). Dudda stelt de organisator tegen betaling de apparatuur die volgens hem nodig is, alsmede bedieningspersoneel ter beschikking; de gebruikte apparatuur komt gedeeltelijk uit zijn onderneming en wordt voor de rest van andere ondernemingen gehuurd. Met zijn medewerkers zorgt Dudda voor de montage, de afstelling en de bediening van de gebruikte geluidsapparatuur en hij ontvangt voor al zijn diensten van de organisator een vast bedrag.

- 8 Het Finanzamt onderwierp de door Dudda ontvangen vergoedingen voor evenementen die in 1985 en in 1986 buiten Duitsland hadden plaatsgevonden, aan de omzetbelasting. Na afwijzing van zijn bezwaarschrift stelde Dudda voor de verwijzende rechter beroep in tegen de beschikking van het Finanzamt.

- 9 Volgens Dudda zijn de litigieuze dienstverrichtingen „artistieke, recreatieve of soortgelijke” dienstverrichtingen in de zin van het UStG en is elke andere uitlegging in strijd met artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn. Aangezien deze diensten materieel buiten Duitsland zijn verricht, zouden zij in Duitsland niet belastbaar zijn.
- 10 Het Finanzamt stelt daarentegen, dat de litigieuze dienstverrichtingen niet als artistieke, recreatieve of soortgelijke dienstverrichtingen kunnen worden gekwalificeerd. De plaats van deze dienstverrichtingen is dus die welke voortvloeit uit de algemene regel, te weten de plaats waar de dienstverrichter zijn zetel heeft. Derhalve zouden de dienstverrichtingen in Duitsland belastbaar zijn.
- 11 Het Finanzgericht Köln neigt ertoe aan te nemen, dat de litigieuze dienstverrichtingen niet als „artistieke” of „recreatieve” of tenminste als „soortgelijke” dienstverrichtingen in de zin van de Duitse wettelijke regeling dienen te worden aangemerkt. Het is evenwel van mening, dat een andere uitlegging zou kunnen voortvloeien uit artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, inzonderheid omdat deze bepaling eveneens betrekking heeft op met culturele, artistieke of soortgelijke activiteiten „samenhangende diensten”.
- 12 Van oordeel dat derhalve uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn noodzakelijk is voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding, heeft het Finanzgericht Köln besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„a) Oefent een ondernemer die de geluidstechnische begeleiding van artistieke of recreatieve evenementen verzorgt, een activiteit in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn uit, wanneer zijn opdracht erin bestaat

— de keuze en de bediening van de gebruikte apparatuur op de gegeven akoestische omstandigheden en op de beoogde geluidseffecten af te stemmen,

alsmede

— te zorgen voor de benodigde apparatuur en het nodige bedieningspersoneel?

- b) Maakt het voor het antwoord op vraag a eventueel verschil, of de ondernemer er zich ook toe heeft verbonden, de door hem te produceren geluidseffecten met bepaalde, door andere ondernemers geproduceerde optische effecten te synchroniseren?"

De eerste vraag

- 13 Met deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de activiteit van een ondernemer die de geluidstechnische begeleiding van artistieke of recreatieve evenementen verzorgt, door de keuze en de bediening van de gebruikte apparatuur op de gegeven akoestische omstandigheden en op de beoogde geluidseffecten af te stemmen, en die zorgt voor de benodigde apparatuur en het nodige bedieningspersoneel, onder deze bepaling valt.
- 14 Volgens de Duitse regering valt een dergelijke activiteit niet onder artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, maar onder artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Dienaangaande stelt zij, dat de eerste van deze bepalingen, die ten opzichte van de tweede een afwijkingsbepaling is, strikt moet worden uitgelegd en dat derhalve in geval van ernstige twijfel omtrent de toepasbaarheid ervan, de basisregel van artikel 9, lid 1, de voorrang dient te krijgen.
- 15 In casu valt op zijn minst ernstig te betwijfelen, of de in de eerste vraag beschreven dienstverrichtingen onder artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn vallen. De betrokken dienstverrichtingen maken immers het verloop van inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten mogelijk, zonder dat zij daarom artistieke, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten in de zin van deze bepaling vormen, aangezien het cultureel scheppend element ontbreekt.
- 16 Met betrekking tot de vraag, of dergelijke dienstverrichtingen als met inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten samenhangende diensten kunnen worden

aangemerkt, kan volgens de Bondsregering het begrip „samenhangend” op tweërlei wijze worden uitgelegd. Volgens de eerste uitlegging gaat het om diensten die samenhangen met de persoon die de hoofddienst verricht (bij voorbeeld alle door een artiest verrichte diensten die samenhangen met zijn artistieke hoofddienst); volgens de tweede uitlegging gaat het om diensten die samenhangen met het voorwerp van de hoofddienst (bij voorbeeld elke met de artistieke hoofdactiviteit samenhangende dienst, ongeacht welke persoon deze verricht).

- 17 De Duitse regering pleit voor de eerste uitlegging. Zij beroept zich dienaangaande op het doel van artikel 9, lid 2, sub c, namelijk om redenen van vereenvoudiging voor de belastingheffing uitgaan van één plaats voor alle activiteiten die samenhangen met de hoofddienst van artiesten, sporters, enzovoort, in het kader van een evenement. Hierdoor kan een oplossing worden gevonden voor het probleem van de belastingontduiking door de verrichters van uiterst mobiele diensten, zoals artiesten, die de zetel of de inrichting van waaruit zij werkzaam zijn, gemakkelijk kunnen verplaatsen naar landen die een belastingparadijs vormen.
- 18 Omgekeerd creëert de tweede uitlegging een risico van belastingontduiking en van misbruik door dienstverrichters wier activiteit niet van mobiele aard is, die hun zetel of een vaste inrichting in de ene Lid-Staat hebben, maar hun diensten in een andere Lid-Staat verrichten. Dergelijke in verschillende Lid-Statens verrichte diensten zijn immers moeilijk te controleren. Zo blijkt in het hoofdgeding uit niets, dat Dudda daadwerkelijk omzetbelasting heeft betaald in de Lid-Statens waar de betrokken evenementen hebben plaatsgevonden. Het is dus eenvoudiger omzetbelasting te heffen in de Lid-Staat waarin een dergelijke dienstverrichter is gevestigd.
- 19 Ten slotte wordt — nog steeds volgens de Duitse regering — de bepleite uitlegging eveneens geschraagd door de tekst van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, waar sprake is van „in voorkomend geval”. Deze uitdrukking zou overbodig zijn indien de tweede uitlegging juist was, omdat in een dergelijk geval elke door een derde

verrichte dienst die enig verband houdt met de hoofddienst, inzonderheid met een hoofddienst met artistieke of vermakelijkheidswaarde, als bijkomende dienst onder de betrokken bepaling zou vallen.

- 20 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het Hof met betrekking tot de verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn reeds heeft gepreciseerd, dat artikel 9, lid 2, een hele reeks specifieke aanknopingspunten vermeldt, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is, zoals — zij het slechts voor specifieke situaties — uit artikel 9, lid 3, blijkt, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden (arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251, r. o. 14).
- 21 Hieruit volgt dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing.
- 22 De werkingssfeer van artikel 9, lid 2, dient dus te worden afgebakend met inachtneming van het doel ervan, dat voortvloeit uit de zevende overweging van de considerans van de richtlijn, die luidt als volgt:

„overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de Lid-Staten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen”.

- 23 Bijgevolg strekt artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn in zijn geheel ertoe een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.
- 24 Een overeenkomstig doel ligt ten grondslag aan artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, waarin de plaats van inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten, alsmede daarmee samenhangende activiteiten, wordt vastgesteld op de plaats waar die diensten materieel worden verricht. De gemeenschapswetgever was namelijk van oordeel dat, wanneer de dienstverrichter zijn diensten verricht in de staat waarin dergelijke diensten materieel worden verricht en de organisator van het evenement in die staat de door de eindverbruiker te dragen BTW int, de BTW met als belastinggrondslag al deze diensten waarvan de kosten worden opgenomen in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde totale dienst, aan deze staat moet worden betaald en niet aan de staat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.
- 25 Met betrekking tot de criteria volgens welke een bepaalde dienst moet worden geacht onder artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, te vallen, zij vastgesteld, dat geen bijzonder artistiek niveau wordt vereist en dat niet alleen inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten, doch ook louter soortgelijke activiteiten, onder deze bepaling vallen.
- 26 Wanneer niet wordt betwist dat de hoofdactiviteit artistieke of vermakelijkheids-waarde heeft, zoals het geval is in de situatie waarop de eerste vraag betrekking heeft, blijft nog na te gaan, of een dienstverrichting als die waarom het in het hoofdgeding gaat, een daarmee samenhangende dienst in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn vormt.
- 27 Gelet op de in de rechtsoverwegingen 24 en 25 van dit arrest gedane vaststellingen, moeten als met een inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteit samenhangende diensten worden aangemerkt alle dienstverrichtingen die, zonder zelf een dergelijke activiteit te vormen, een noodzakelijke voorwaarde zijn voor de verwezenlijking van die activiteit.

- 28 Het gaat dus om diensten die samenhangen met de objectief beschouwde hoofdactiviteit, ongeacht welke persoon deze verricht.
- 29 Deze uitlegging vindt steun in de tekst van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, waarin wordt gesproken van met inzonderheid artistieke of gemakkelijksheidsactiviteiten samenhangende diensten, zonder dat wordt vermeld welke personen deze activiteiten verrichten.
- 30 De uitdrukking „in voorkomend geval” is overigens niet in tegenspraak met de aldus gegeven uitlegging, omdat hiermee slechts te kennen wordt gegeven, dat er naast een hoofdactiviteit met artistieke of gemakkelijksheidswaarde niet altijd sprake is van een daarmee samenhangende activiteit.
- 31 Uit een en ander volgt, dat aangezien de geluidstechnische begeleiding van een artistiek of gemakkelijksheidsvenement een noodzakelijke voorwaarde is voor de verwezenlijking van dit evenement, zij moet worden beschouwd als een daarmee samenhangende dienst in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn.
- 32 Het risico van belastingontduiking en van misbruik door verrichters van dergelijke diensten die de zetel van hun bedrijfsuitoefening in de ene Lid-Staat hebben gevestigd, doch hun diensten in een andere Lid-Staat verrichten, kan niet tot een andere uitlegging leiden. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt en de advocaat-generaal in de punten 24 en 45 van zijn conclusie heeft uiteengezet, bieden de artikelen 21 en 22, lid 7, van de Zesde richtlijn de belastingautoriteiten van de Lid-Staten trouwens de mogelijkheid de nodige maatregelen te treffen om een dergelijk risico het hoofd te bieden.

- 33 Mitsdien dient op de eerste vraag te worden geantwoord, dat artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de activiteit van een ondernemer die de geluidstechnische begeleiding van artistieke of recreatieve evenementen verzorgt door de keuze en de bediening van de gebruikte apparatuur op de gegeven akoestische omstandigheden en op de beoogde geluidseffecten af te stemmen, en die zorgt voor de benodigde apparatuur en het nodige bedieningspersoneel, onder deze bepaling valt, wanneer de dienstverrichting van deze ondernemer een noodzakelijke voorwaarde is voor de verwezenlijking van de artistieke of recreatieve hoofddienst.

De tweede vraag

- 34 Blijkens de verwijzingsbeschikking betoogde Dudda voor de nationale rechter, dat de door hem in het kader van de „Klangwolke”-programma’s verrichte diensten, waarbij de geluidswaergave met bepaalde optische effecten moest worden gesynchroniseerd, op zichzelf recreatieve diensten waren.
- 35 Tegen deze achtergrond heeft de nationale rechter dus zijn tweede prejudiciële vraag gesteld.
- 36 Dienaangaande zij opgemerkt, dat de vraag of de synchronisatie van de door een ondernemer geproduceerde geluidseffecten met bepaalde, door andere ondernemers geproduceerde optische effecten, op zichzelf een gemakelijkheidsdienst vormt dan wel een met een gemakelijkheidsactiviteit samenhangende activiteit, door de nationale rechter moet worden beantwoord. Deze vraag is evenwel zonder belang, omdat al deze dienstverrichtingen onder één en dezelfde bepaling vallen, te weten artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn.

- 37 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat het voor het antwoord op de eerste vraag geen verschil maakt, of de ondernemer er zich ook toe heeft verbonden, de door hem te produceren geluidseffecten met bepaalde, door andere ondernemers geproduceerde optische effecten te synchroniseren.

Kosten

- 38 De kosten door de Duitse en de Italiaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Köln bij beschikking van 17 oktober 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de activiteit van een ondernemer die de geluidstechnische begeleiding van artistieke of recreatieve evenementen verzorgt door de keuze en de bediening van de gebruikte apparatuur op de gegeven akoestische omstandigheden en op de beoogde geluidseffecten af te stemmen, en die zorgt voor de benodigde apparatuur en het nodige bedieningspersoneel, onder deze bepaling valt, wanneer de dienstverrichting van deze onderne-

mer een noodzakelijke voorwaarde is voor de verwezenlijking van de artistieke of recreatieve hoofddienst.

- 2) Voor het antwoord op de eerste vraag maakt het geen verschil, of de ondernemer er zich ook toe heeft verbonden, de door hem te produceren geluidseffecten met bepaalde, door andere ondernemers geproduceerde optische effecten te synchroniseren.

Kakouris

Hirsch

Kapteyn

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 september 1996.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

C. N. Kakouris