

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
6 november 1997^{*}

In zaak C-116/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Reisebüro Binder GmbH

en

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub b, 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 (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur) en P. Jann, rechters,

^{*} Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: A. La Pergola
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Reisebüro Binder GmbH, vertegenwoordigd door P. Goth, advocaat te München,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, juridisch adviseur, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Reisebüro Binder GmbH, vertegenwoordigd door P. Goth; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 5 juni 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 juli 1997,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 8 februari 1996, ingekomen bij het Hof op 10 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudi-

ciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub b, 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: „Zesde richtlijn”).

- 2 Die vraag is gerezen in een geding tussen Reisebüro Binder GmbH (hierna: „Binder”) en het Finanzamt Stuttgart-Körperschaften over de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) ter zake van vervoersdiensten, verricht in het kader van internationale all-inreizen per autobus.
- 3 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is:

(...)

b) de plaats van vervoersdiensten, de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden.”

- 4 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing in het binnenland in principe „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.”
- 5 Blijkens de verwijzingsbeschikking zijn de met de artikelen 9, lid 2, sub b, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn overeenkomende Duitse wetsbepalingen die op de feiten van het hoofdgeding toepasselijk zijn, neergelegd in de versie van 1980 van het Umsatzsteuergesetz (BTW-wet, hierna: „UStG 1980”).
- 6 Naar luid van § 3a, lid 2, sub 2, van deze wet, is „de plaats van een vervoersdienst de plaats waar het vervoer plaatsvindt. Wanneer het vervoer niet enkel binnen het belastinggebied plaatsvindt, valt alleen het gedeelte van de dienst dat binnen dat gebied wordt verricht, onder het Umsatzsteuergesetz.”
- 7 Ten slotte bepaalt § 10, lid 1, UStG 1980: „Bij leveringen en andere diensten wordt de (...) omzet bepaald aan de hand van de tegenprestatie. De tegenprestatie omvat al wat de ontvanger uitgeeft om de levering of dienst te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting”.
- 8 Binder organiseert met haar eigen voertuigen internationale all-in reizen per autobus, en heeft de Duitse belastingadministratie verzocht voor de territoriale uitsplitsing van de maatstaf van heffing van de BTW ter zake van de vervoersdiensten niet alleen rekening te houden met de afgelegde afstanden, maar ook met de duur van het gebruik van de autobussen en van het verblijf van de reizigers binnen en buiten het nationale grondgebied. Toen haar verzoek was afgewezen, maakte zij het geschil aanhangig bij het bevoegde Finanzgericht en vervolgens, via een beroep tot „Revision”, bij het Bundesfinanzhof.

- 9 Van oordeel dat in dit geschil een probleem van uitlegging van de Zesde richtlijn aan de orde was, heeft het Bundesfinanzhof besloten het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moet artikel 9, lid 2, sub b, van richtlijn 77/388/EEG aldus worden uitgelegd, dat bij grensoverschrijdend personenvervoer, ter bepaling van de maatstaf van heffing voor het in het binnenland afgelegde vervoertraject de totale tegenprestatie

a) steeds moet worden uitgesplitst naar verhouding van de afgelegde afstanden, zodat sta- en wachttijden tussen vervoergedeelten, bijvoorbeeld bij studiereizen, niet worden meegerekend, of

b) bevat dat artikel enkel een regeling betreffende de plaats van de vervoersdienst, slechts inhoudende dat die plaats naar verhouding van de afgelegde afstanden dient te worden bepaald, zodat de Lid-Staten vrij kunnen bepalen volgens welk criterium een totale tegenprestatie over het belastbare en het niet-belastbare deel van het vervoer moet worden uitgesplitst?”

- 10 Binder en de Commissie stellen in wezen, dat artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn alleen de plaats van een vervoersdienst regelt, en dat voor de territoriale uitsplitsing van de tegenprestatie van deze dienst rekening kan worden gehouden met andere elementen dan de afgelegde afstand, zoals de verblijfsduur in de verschillende plaatsen waar een BTW-plicht geldt. Niet de afgelegde afstand, maar vooral de duur van de vervoersdienst is huns inziens namelijk bepalend voor een aanzienlijk deel van de door de onderneming te dragen kosten.

- 11 Volgens de Duitse regering daarentegen moeten de Lid-Staten krachtens de betrokken bepaling de totale tegenprestatie voor de vervoersdienst steeds naar verhouding van de afgelegde afstanden uitsplitsen. Haars inziens houdt artikel 9, lid 2,

sub b, van de Zesde richtlijn rekening met het specifieke karakter van de vervoersdiensten waarvoor de verblijfsduur geen beslissend element is, en zou deze bepaling worden uitgehold indien de betrokken Lid-Staat een andere uitsplitsingsmethode voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van de BTW kon toepassen.

- 12 Gelijk het Hof in rechtsoverweging 14 van het arrest van 4 juli 1985 (zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251) heeft uiteengezet, stelt artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake BTW rationeel beoogt af te bakenen door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen, dienaangaande in zijn lid 1 een algemene regel vast, en geeft het in zijn lid 2 een hele reeks specifieke aanknopingspunten. Het doel van deze bepalingen is met name, bevoegdheidsconflicten tussen de Lid-Staten die tot dubbele belasting kunnen leiden, te voorkomen.
- 13 Zo is in artikel 9, lid 2, sub b, ter zake van vervoersdiensten als plaats waar zij worden verricht, en dus als plaats waar de belasting verschuldigd is, uitgegaan van de plaats waar het vervoer plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstanden. Zoals het Hof in rechtsoverweging 17 van zijn arrest van 23 januari 1986 (zaak 283/84, Trans Tirreno Express, Jurispr. 1986, blz. 231), heeft vastgesteld, moet op de algemene regel van lid 1 deze uitzondering worden gemaakt, omdat de zetel van de bedrijfsuitoefening van de vervoerder geen geschikt aanknopingspunt is om voor fiscale doeleinden de territoriale bevoegdheid vast te stellen. Voor een bijzondere dienst als het vervoer, dat op het grondgebied van meer dan één Lid-Staat kan worden verricht, is uiteraard een ander criterium vereist, op grond waarvan vooral de respectieve fiscale bevoegdheden van de verschillende Lid-Staten moeten kunnen worden afgebakend.
- 14 Deze bijzondere aanknopingsregel voor vervoersdiensten, die afwijkt van de regeling ter bepaling van de plaats van de dienstverrichting, als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, beoogt te verzekeren, dat elke Lid-Staat vervoersdiensten belast voor de gedeelten van het traject op zijn grondgebied (arresten van 13 maart 1990, zaak C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1990, blz. I-691, r. o. 16, en 23 mei 1996, zaak C-331/94, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1996, blz. I-2675, r. o. 10).

- 15 Deze regel heeft in beginsel weliswaar geen gevolgen voor de berekeningswijze van de maatstaf van heffing van de vervoersdienst, waarvoor de algemene criteria van artikel 11, A, lid 1, sub a, gelden, doch heeft noodzakelijkerwijs gevolgen voor de uitsplitsing waartoe moet worden overgegaan, wanneer een totaalcijfer voor de maatstaf van heffing wordt vastgesteld tussen de Lid-Staten waar de dienst plaatsvond. Wanneer als plaats van de vervoersdienst wordt uitgegaan van de plaats waar het vervoer plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden, impliceert zulks namelijk, dat de uitsplitsing over de verschillende plaatsen van dienstverrichting op dit specifieke criterium wordt gebaseerd.
- 16 In de tegenovergestelde hypothese verliest dit criterium iedere werkelijke draagwijdte en ontstaat voor eenzelfde dienst waarvoor de totale maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn zonder bijzondere moeilijkheid kan worden vastgesteld, het risico van een onzekere toepassing van verschillende methodes van uitsplitsing van deze totale maatstaf over de betrokken Lid-Staten. Een dergelijke onzekerheid zou de BTW-plichtigen er overigens toe kunnen brengen naar gelang van de verschillende wetgevingen van de Lid-Staten de voor hen gunstigste berekeningswijze te kiezen, eventueel ten nadele van een op eenvoudige en objectieve criteria gebaseerde uitsplitsingsmethode.
- 17 In een situatie zoals die van het hoofdgeding, waarin er geen enkele betwisting is over de vaststelling van de totale tegenprestatie voor de vervoersdienst, en het geschil alleen gaat over de wijze van uitsplitsing van deze tegenprestatie over de Lid-Staten waarin de dienst plaatsvond, moet ingevolge het specifieke criterium van artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn deze uitsplitsing geschieden naar verhouding van de in elk van de betrokken Lid-Staten afgelegde afstanden.
- 18 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat bij een all-in dienst van internationaal personenvervoer, de totale tegenprestatie voor deze dienst met het oog op de vaststelling van het in elk van de betrokken Lid-Staten belastbare gedeelte van het vervoer, moet worden uitgesplitst naar verhouding van de aldaar afgelegde afstanden.

Kosten

- 19 De kosten door de Duitse 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 8 februari 1996 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 2, sub b, 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 bij een all-in dienst van internationaal personenvervoer, de totale tegenprestatie voor deze dienst met het oog op de vaststelling van het in elk van de betrokken Lid-Statens belastbare gedeelte van het vervoer, moet worden uitgesplitst naar verhouding van de aldaar afgelegde afstanden.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 november 1997.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

C. Gulmann