

1. Het territoriale toepassingsgebied van de Zesde richtlijn (nr. 77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting valt voor elke Lid-Staat samen met het toepassingsgebied van zijn fiscale wettelijke regeling ter zake. Artikel 9 van de richtlijn, waarin wordt geregeld in welke plaats de diensten worden geacht te zijn verricht, verbiedt de Lid-Staten derhalve niet om belasting te heffen over diensten die buiten hun territoriaal soevereiniteitsgebied worden verricht aan boord van zeeschepen die onder hun jurisdictie vallen.
2. Om de fiscale plaats van dienstverrichtingen vast te stellen, dient elke Lid-Staat uit de door richtlijn nr. 77/388 geboden keuzemogelijkheden, te bepalen welke plaats hem uit fiscaal oogpunt het nuttigst lijkt. Volgens artikel 9, lid 1, van de richtlijn lijkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan.
3. Artikel 9, lid 1, van richtlijn nr. 77/388 betreffende de fiscale plaats van dienstverrichting, moet aldus worden uitgelegd, dat een installatie voor commerciële activiteiten, zoals de exploitatie van speelautomaten, op een buiten het nationale grondgebied in volle zee varend schip, slechts als vaste inrichting in de zin van voornoemde bepaling kan worden aangemerkt indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn en het niet doelmatig is, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, aan te merken als de plaats waar de diensten worden verricht.
4. Artikel 15, sub 8, van richtlijn nr. 77/388, waarin de vrijstelling wordt geregeld voor diensten verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen, moet aldus worden uitgelegd, dat onder de daar voorziene vrijstelling niet valt de exploitatie van speelautomaten die zijn geïnstalleerd aan boord van de in dat artikel bedoelde zeeschepen.

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. F. MANCINI

van 6 juni 1985 \*

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

1. In een geding betreffende de heffing van BTW over de omzet van een Duitse on-

derneming die speelautomaten exploiteert aan boord van veerboten die de dienst tussen de Bondsrepubliek en Denemarken onderhouden, verzoekt het Finanzgericht Hamburg het Hof om uitlegging van de ar-

\* Vertaald uit het Italiaans.

tikelen 9, lid 1, en 15, sub 8, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388/EEG) 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). De vraag van de verwijzende rechter betreft inzonderheid het begrip „vaste inrichting” in de definitie van de plaats van een dienst, en de vrijstelling voor diensten welke worden verricht voor de „rechtstreekse behoeften van schepen”.

De onderneming *abe-Werbung* te Hamburg, eigendom van Gunter Berkholtz, is een advertentiebureau, maar houdt zich ook bezig met de installatie en exploitatie van speelautomaten, dit wil zeggen toestellen waarbij de speler zijn inzet naar gelang van het spelverloop verliest of in veelvoud terugkrijgt. Eind 1980 exploiteerde zij zesenzestig dergelijke apparaten, vijftien aan land (Schleswig-Holstein en Hamburg) en elf op twee veerboten van de Deutsche Bundesbahn, die de dienst onderhouden tussen de Duitse haven Puttgarden en het Deense Rodbyhavn. In datzelfde jaar 1980 ontving de Bundesbahn als vergoeding voor de vergunning om die apparaten te installeren en te exploiteren, 62% van de door *abe-Werbung* daaruit behaalde opbrengst.

*Abe-Werbung* belast regelmatig twee medewerkers gedurende twee dagen per week met de taak om op de veerboten: a) de toestellen te onderhouden, te herstellen en te vervangen; b) het geld op te halen en het samen met het personeel van de spoorwegen te tellen. Zij beschikt niet over eigen lokalen; zij mag evenwel de geldtelmachine in de voor de scheepsofficieren bestemde lokalen bewaren, reserveonderdelen, volledige automaten en veiligheidssleutels onderdeks opslaan, en af en toe de ontvangen bedragen in de scheepskluis deponeren.

In 1980 bedroeg de opbrengst van *abe-Werbung* uit haar zesenzestig toestellen ongeveer DM 636 000; hiervan was DM 346 701,20 afkomstig van de toestellen op de veerboten. Van dit laatste bedrag was 10% gerealiseerd in het Duitse heffingsgebied (in de zin van paragraaf 1, tweede alinea, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz, hierna (UStG) en wel tijdens de ligtijd in de haven van Puttgarden. Nog eens 25% werd behaald uit spelen tijdens de vaart tussen dat gebied (douanegrens) en de grens van de Duitse territoriale wateren (par. 1, derde alinea, eerste zin, UStG).

Het Finanzgericht Hamburg-Mitte-Altstadt onderwierp de totale opbrengst van de toestellen aan boord van de veerboten aan de Duitse omzetbelasting. Het is namelijk de volgende mening toegedaan: a) volgens paragraaf 3a, eerste alinea, UStG, vastgesteld ter uitvoering van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, valt de omzet toe aan de zetel van de onderneming; welnu *abe-Werbung* is in Duitsland gevestigd; b) in het onderhavige geval is niet voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling, bedoeld in paragraaf 4, sub 2, juncto paragraaf 8, eerste alinea, sub 5, UStG (artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn), omdat de diensten van de automaten niet worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de schepen.

*Abe-Werbung* betoogt daarentegen: a) de betrokken diensten worden verricht vanuit een aan boord van een schip gelegen „Betriebsstätte” (in de zin van paragraaf 3a, eerste alinea, tweede zin, UStG) of „vaste inrichting” (volgens de terminologie van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn); hieruit volgt dat enkel de binnen het Duitse heffingsgebied gerealiseerde opbrengst aan omzetbelasting is onderworpen; b) die diensten voorzien in de ontspanningsbehoeften van de passagiers en zijn derhalve van belasting vrijgesteld.

Bij beschikking van 30 april 1984 heeft de VIIe Senat van het Finanzgericht Hamburg, die van het beroep van *abe-Werbung* kennis diende te nemen, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag de navolgende vragen voorgelegd:

- 1) Moet artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de omzetbelastingen van 17 mei 1977 (77/388/EEG) aldus worden uitgelegd, dat onder het begrip vaste inrichting ook is te verstaan de installatie voor de uitoefening van een beroepsactiviteit (bij voorbeeld de exploitatie van speelautomaten) op een buiten het territorium op de volle zee varend schip? Aan welke kenmerken moet „een vaste inrichting” voldoen?
- 2) Moet artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn inzake omzetbelastingen aldus worden uitgelegd, dat uitsluitend die diensten voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen bestemd zijn, welke noodzakelijk met de scheepvaart samenhangen, of behoren daartoe ook andere diensten op schepen, die zich niet onderscheiden van corresponderende diensten aan land, zoals bij voorbeeld de exploitatie van speelautomaten?

De Franse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben schriftelijke opmerkingen ingediend, terwijl de Duitse en de Deense regering enkel ter terechtzitting hun standpunt hebben uiteengezet.

2. In de eerste vraag wordt verzocht de plaats van de belastbare verrichtingen aan te duiden wanneer de diensten worden verricht door middel van speelautomaten aan boord van schepen die de dienst tussen het grondgebied van twee Lid-Staten onderhouden.

Zoals ik reeds heb gezegd, is de relevante bepaling vervat in artikel 9 van de Zesde richtlijn. Volgens lid 1 wordt „als plaats van een dienst... aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht” of, wanneer beide ontbreken, „zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats”. Lid 2 bevat echter verscheidene uitzonderingen: zo is de plaats van diensten in verband met „culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermaakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten” en wat daarbij hoort (sub c, eerste streepje) of in verband met „activiteiten die met vervoer samenhangen, zoals laden, lossen, intern transport en soortgelijke” (sub c, tweede streepje), de plaats waar die diensten materieel worden verricht.

Uit de verwijzingsbeschikking en de opmerkingen van de Commissie blijkt, dat de onderhavige diensten niet onder deze uitzonderingsbepalingen kunnen worden gebracht. Wegens hun — laten wij zeggen „ambulante” — karakter kunnen zij immers onmogelijk worden gerekend tot de onder het eerste streepje vermelde activiteiten; en aangezien zij geen enkel verband hebben met laden, lossen en intern transport van de schepen, zijn zij evenmin onder het tweede streepje te brengen. Derhalve kan enkel worden teruggegrepen op de algemene regel van lid 1. Zoals wij reeds hebben gezien, bevat deze twee hoofdcriteria en een subsidiair criterium. De eerste gelden de *zetel van de bedrijfsuitoefening* van de dienstverrichter of de *vaste inrichting* van waaruit hij de diensten organiseert. Het derde criterium, dat enkel een rol speelt wanneer de twee andere niet kunnen worden aangevend, bestaat in de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

Het begrip „zetel van de bedrijfsuitoefening” is in deze prejudiciële vragen niet aan de orde en stelt doorgaans geen problemen.

Ik beperk mij derhalve tot de opmerking dat dit begrip in technische zin moet worden opgevat: het gaat dus om de maatschappelijke zetel, vermeld in de oprichtingsakte van de vennootschap die eigenares is van de onderneming welke de diensten verricht. Het begrip „vaste inrichting” levert meer moeilijkheden op. Aan het Finanzgericht kan om te beginnen worden gezegd, dat „vast” gelijkstaat met „duurzaam” of „permanent” en het tegenovergestelde is van „tijdelijk” of „occasioneel”. Maar dit is niet voldoende. Voor een vaste bedrijfsinrichting is, vooral wanneer van daaruit gedurende een zekere tijd diensten worden verricht, een minimum aan organisatie vereist. Er is echter geen organisatie, dat wil zeggen een geordend geheel van goederen en personen, zonder arbeidsverdeling. De dienstverrichter zal dus zowel over materiaal moeten beschikken als over medewerkers die hem helpen dit materiaal te exploiteren en te beheeren.

Hier heeft de verwijzende rechter de uitlegging waarom hij verzoekt: een vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, kan zeer wel een toestel zijn (zoals een speelauto-maat), mits het blijvend op een bepaalde plaats is geïnstalleerd en voor de exploitatie ervan menselijke arbeid is vereist.

Een laatste probleem: welk van beide hoofdcriteria in artikel 9, lid 1, moet worden toegepast wanneer, zoals in het onderhavige geval, de zetel en de vaste inrichting van de dienstverrichter niet samenvallen? Daarover zegt de bepaling niets en — aangezien in de zevende overweging van de considerans weliswaar over „zetel” wordt gesproken, maar duidelijk niet in technische zin — helpt de considerans van de richtlijn ons ook niet verder. Ik stel dan ook voor terug te grijpen op het algemene beginsel, volgens hetwelk de BTW wordt geheven op

de plaats van het verbruik. Op grond daarvan moet namelijk de voorkeur worden gegeven aan het criterium, met behulp waarvan de dienst het meest nauwkeurig kan worden gelokaliseerd, en het lijkt geen twijfel dat van beide criteria het — kennelijk nauwkeuriger — criterium van de vaste inrichting hiervoor het meest geschikt is.

Deze conclusie heeft algemene waarde; zij is evenwel bijzonder van belang in het onderhavige geval, waar de bedrijfsuitoefening niet uitsluitend binnen een land blijft, maar het geografische toepassingsgebied van twee verschillende fiscale rechtsorden bestrijkt. Deze activiteiten moeten dus worden gelokaliseerd op het schip en zijn, ongeacht in welke staat de zetel van de onderneming is gelegen, onderworpen aan het nationale recht dat voor het schip geldt.

3. Nog enkele woorden over de tweede vraag betreffende, zoals bekend, de eventuele vrijstelling van de onderhavige diensten. Verzoekster in het hoofdgeding is van mening dat een dergelijke vrijstelling moet worden verleend. De passagiers en de bemanningsleden van schepen, en inzonderheid van veerboten, hebben immers behoefte aan ontspanning; de speelautomaten voorzien daarin en daarom kan worden gezegd dat zij bestemd zijn voor „rechtstreekse behoeften van de... schepen en hun lading” in de zin van artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn.

Ik ben geen moralist, maar ik meen dat de bekende paradox van De Maistre „l'effet principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder” meer dan een kern van waarheid bevat. Kortom, persoonlijk komt het mij voor dat het betoog van abe-Werbung steekhoudend is. Ik geef evenwel toe dat, zoals door de Commissie, de Franse en Duitse regering is opgemerkt,

enkel diensten die inherent zijn aan de scheepvaart, als *rechtstreekse* behoeften van schepen kunnen worden aangemerkt; derhalve kan enkel vrijstelling worden verleend voor loods- en sleepdiensten, het gebruik van de haveninstallaties en het lossen van de vracht. De ontspanning van de passagiers — die overigens niet tot de „lading” behoren — verdient alle aandacht, maar heeft met dergelijke activiteiten niets te maken.

4. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de vragen die de VIIe Senat van het Finanzgericht Hamburg bij beschikking van 30 april 1984 in het aldaar aanhangig geding tussen Gunter Berkholz, eigenaar van de onderneming *abe-Werbung*, en het Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt heeft voorgelegd, als volgt te beantwoorden:

- 1) Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (nr. 77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat het begrip „vaste inrichting” mede een toestel (zoals een speelautomaat) omvat, mits het blijvend op een bepaalde plaats is geïnstalleerd en voor de exploitatie ervan medewerkers moeten worden ingezet.
- 2) Artikel 15, sub 8, van dezelfde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat enkel diensten die noodzakelijk samenhangen met de scheepvaart, voor de rechtstreekse behoeften van het schip of de lading worden verricht.