

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer),
4 juli 1985 *

In zaak 168/84,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht Hamburg, in het aldaar aanhangig geding tussen

Gunter Berkholz, eigenaar van de eenmansonderneming abe-Werbung Alfred Berkholz, gevestigd te Hamburg,

en

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 9, lid 1, en 15, sub 8, van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388) 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,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: O. Due, kamerpresident, P. Pescatore en K. Bahlmann, rechters,

advocaat-generaal: G. F. Mancini

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen, ingediend door:

- de regering van de Franse Republiek, voor de schriftelijke procedure vertegenwoordigd door J.-Cl. Antonetti, ambtenaar bij het secretariaat-generaal van het Comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne,
- de regering van het Koninkrijk Denemarken, ter terechtzitting vertegenwoordigd door L. Mikaelson, juridisch adviseur bij het ministerie van Buitenlandse Zaken,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, voor de schriftelijke procedure en ter terechtzitting vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur F. W. Albrecht,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 1985, het navolgende

* Procestaal: Duits.

ARREST

(omissis)

In rechte

- 1 Bij beschikking van 30 april 1984, ten Hove ingekomen op 2 juli daaraanvolgende, heeft het Finanzgericht Hamburg krachtens artikel 177 EEG-Verdrag prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 9, lid 1, en 15, sub 8, van de Zesde richtlijn van de Raad (nr. 77/388) 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).

De antecedenten van het geding

- 2 Blijkens de verwijzingsbeschikking houdt verzoekster in het hoofdgeding, de onderneming *abe-Werbung Alfred Berkholz* uit Hamburg, zich onder meer bezig met de plaatsing en exploitatie van speelautomaten, juke-boxen en soortgelijke apparaten. De meeste van deze apparaten exploiteert zij in cafés in Schleswig-Holstein en Hamburg, maar zij heeft ook een aantal speelautomaten geïnstalleerd aan boord van twee veerboten van de Deutsche Bundesbahn, die de veerdienst onderhouden tussen Puttgarden op het Duitse eiland Fehmarn en Rødbyhavn in Denemarken. Deze machines worden regelmatig onderhouden, hersteld en vervangen door personeel van verzoekster, dat bovendien ter plaatse met de Deutsche Bundesbahn afrekent. Deze werkzaamheden nemen slechts een deel van hun werkdag; verzoekster heeft evenwel geen personeel dat permanent aan boord van de betrokken schepen is tewerkgesteld.
- 3 De Duitse belastingadministratie schat dat ongeveer 10% van de omzet van de speelautomaten wordt gerealiseerd tijdens de ligtijd van de schepen in de Duitse haven, 25% tijdens de vaart door de Duitse territoriale wateren, en de rest, op volle zee, in de Deense territoriale wateren of in de Deense haven. Het Finanzamt heeft de totale omzet die verzoekster in 1980 op de twee veerboten had behaald, aan omzetbelasting onderworpen, door die omzet in overeenstemming met de ter uitvoering van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn ingevoerde paragraaf 3a, eerste alinea, van het Umsatzsteuergesetz van 1980 (UStG) te behandelen als behaald in de plaats van vestiging van de firma te Hamburg, dus in het Duitse heffingsgebied. Overigens is het van mening dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling, bedoeld in paragraaf 4, sub 2, juncto paragraaf 8, eerste alinea,

sub 5, van diezelfde wet van 1980, — welke overeenstemmen met artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn -, omdat de betrokken diensten niet voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen zijn verricht.

- 4 Verzoekster in het hoofdgeding is daarentegen van mening dat de onderhavige diensten zijn verricht vanuit een zich aan boord van de betrokken schepen bevindende „Betriebsstätte” in de zin van paragraaf 3a, eerste alinea, tweede zin, van het UStG, respectievelijk een vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn; volgens haar is derhalve slechts 10%, of hoogstens nog eens 25% van de omzet uit de exploitatie van de aan boord van de schepen geïnstalleerde apparaten aan de Duitse belasting onderworpen. Bovendien betoogt zij dat de totale omzet van de aan boord van de schepen geïnstalleerde apparaten in elk geval krachtens paragraaf 4, sub 2, juncto paragraaf 8, eerste alinea, sub 5, van het UStG — welke overeenstemmen met artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn — van omzetbelasting is vrijgesteld, omdat de betrokken diensten voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen zijn verricht, voor zover zij voldoen aan de ontspanningsbehoeften van die schepen, of, juister gezegd, van hun passagiers.
- 5 Het Finanzgericht meent dat artikel 9 van de richtlijn gezien zijn opzet bedoeld is om een duidelijk en eenvoudig basisbeginsel vast te stellen, op grond waarvan kan worden bepaald volgens welke nationale regeling voor de diensten belasting over de toegevoegde waarde moet worden betaald. Blijkens de zevende overweging van de considerans zou het oogmerk van deze bepaling zijn om door de harmonisatie van de nationale wettelijke regelingen ter zake bevoegdheidsconflicten te vermijden en bij te dragen tot een rechtvaardiger verdeling van de financiële lasten over de Lid-Staten, waarbij in aanmerking wordt genomen dat een wezenlijk deel van de eigen middelen van de Gemeenschap bestaat uit een heffing op de nationale BTW-inkomsten.
- 6 Volgens het Finanzgericht vallen de betrokken diensten onder geen van de in artikel 9, lid 2, van de richtlijn voorziene uitzonderingen, zodat zij moeten worden behandeld volgens het algemene beginsel van lid 1, volgens hetwelk de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, als plaats van een dienst wordt aangemerkt. Te dezen vraagt het Finanzgericht zich af, of de omstandigheid dat de begrippen „zetel” en „vaste inrichting” tegenover elkaar worden geplaatst, niet kan wijzen op een verschil in betekenis, in dier voege dat voor een vaste inrichting andere, en wat de personele en materiële organisatie betreft, wellicht ook minder strenge, eisen gelden.
- 7 In dit verband wijst het Finanzgericht op de problemen die het bepalen van de territoriale werkingssfeer van de nationale belastingwet oplevert, voor identieke

diensten die onder dezelfde voorwaarden op het grondgebied van een andere Lid-Staat worden verricht enerzijds, en voor de fiscale behandeling van diensten die aan boord van op volle zee varende schepen worden verricht, inzonderheid wanneer deze schepen zich ver van het nationale grondgebied begeven, anderzijds.

- 8 Het Finanzgericht is van mening dat de uitlegging van de richtlijn van beslissend belang is om de bepalingen van de nationale wettelijke regeling in overeenstemming met de richtlijn te kunnen toepassen. Hetzelfde geldt voor de uitlegging van de catalogus van vrijstellingen in artikel 15 van de richtlijn — overgenomen in de paragrafen 4 en 8 van het UStG -, zulks gelet op de elfde overweging van de considerans van de richtlijn, waarin wordt gezegd dat „met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten, een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld”.
- 9 Vanuit deze gedachtengang heeft het Finanzgericht de twee navolgende prejudiciële vragen gesteld:
- 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 zeevaart 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 ?

Bij het Hof ingediende opmerkingen

- 10 Tijdens de procedure voor het Hof zijn opmerkingen ingediend door de regering van het Koninkrijk Denemarken, de regering van de Franse Republiek en door de Commissie.

11 De Deense regering merkt op, dat het heffen van belastingen over aan boord van zeeschepen verrichte diensten problemen oplevert met betrekking tot het bepalen van het geografische en het personele toepassingsgebied van de richtlijn. Volgens haar kan in geen geval worden gesteld dat een Lid-Staat slechts belasting mag heffen over aan boord van een schip verrichte diensten, voor zover dit schip zich binnen het territoriale gebied van een Lid-Staat bevindt. In artikel 3 van de richtlijn wordt het territoriale toepassingsgebied vastgesteld door middel van een verwijzing naar artikel 227 van het Verdrag, waarin geen nauwkeuriger omschrijving van het geografische of personele toepassingsgebied voorkomt. Elke Lid-Staat kan derhalve het toepassingsgebied van zijn wettelijke regeling afbakenen in overeenstemming met de regels van het volkenrecht. Hiermee wordt dan tevens het toepassingsgebied van de richtlijn zelf afgebakend. Niets belet de Lid-Staten dus om hun fiscale wetgeving toe te passen op onder hun vlag varende schepen, wanneer die zich buiten hun territoriale gebied bevinden. Zelfs wanneer een schip zich in de territoriale wateren van een andere Lid-Staat bevindt, staat het volkenrecht niet eraan in de weg, dat de vlaggestaat zijn eigen wettelijke regeling toepast op gebeurtenissen aan boord van dit schip, met dien verstande evenwel dat een dergelijke regeling slechts concreet kan worden toegepast wanneer het schip het territoriale gebied van de andere Staat heeft verlaten. Het is derhalve niet uitgesloten dat de vlaggestaat zijn eigen fiscale wetten ook toepast, wanneer het schip zich buiten zijn territoriaal gebied bevindt. Iedere Lid-Staat moet hier de belastingpolitiek kiezen die hij redelijk acht. Volgens de Deense regering kunnen de fiscale conflicten die door de toepassing van deze opvattingen kunnen ontstaan, zonder moeilijkheden worden opgelost door samenwerking tussen de betrokken staten. In het onderhavige geval hebben zich ter zake nooit moeilijkheden voorgedaan tussen Denemarken en de Bondsrepubliek; op het betrokken traject zijn de Deense autoriteiten verantwoordelijk voor de Deense veerboten en de Duitse autoriteiten voor de Duitse veerboten. Met betrekking tot de tweede vraag van de verwijzende rechter verklaart de Deense regering dat de exploitatie van speelautomaten niet kan worden gerekend tot de diensten welke worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen, als bedoeld in artikel 15, sub 8, van de richtlijn.

12 De opmerkingen van de Franse regering betreffen uitsluitend de uitlegging van de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn. Als „vaste inrichting” in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt, elk centrum van bedrijfsuitoefening waar een belastingplichtige regelmatig werkzaamheden verricht die onder het toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde vallen. Zij is derhalve van mening dat de installatie aan boord van op volle zee varende schepen van speelautomaten of andere automaten, die permanent en ter plaatse onder meer worden onderhouden, gerepareerd en vervangen door personeelsleden van de exploitant, een vaste inrichting in de zin van voornoemde bepaling vormt. Wat de tweede vraag van het Finanzgericht betreft, is ook de Franse regering van oordeel dat de exploitatie van speelautomaten aan boord van schepen niet onder de vrijstelling van artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn valt.

- 13 De Commissie verklaart dat de begrippen „vaste inrichting” en „zetel van een bedrijfsuitoefening” in artikel 9 van de richtlijn gelijkwaardig zijn. Wegens het steeds toenemende aantal automaten die diensten kunnen verrichten zonder dat personen als dienstverrichter aanwezig behoeven te zijn, moet in beginsel worden aangenomen dat dergelijke automaten als een vaste inrichting in de zin van artikel 9 van de richtlijn kunnen worden beschouwd. Deze opvatting leidt tot een rationele verdeling van de fiscale bevoegdheden, overeenkomstig het algemene beginsel dat ten grondslag ligt aan de wettelijke regelingen inzake omzetbelasting, namelijk dat een goed of een dienst moet worden belast in de Lid-Staat waar dat goed of die dienst wordt verbruikt. De met dergelijke automaten verrichte diensten zouden dan, evenals trouwens andere diensten die door personen op volle zee worden verricht, in het geheel niet aan belasting zijn onderworpen. Wat de uitlegging van artikel 15 van de richtlijn betreft, is de Commissie van mening dat de exploitatie van speelautomaten niet kan worden aangemerkt als een voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen verrichte dienst in de zin van punt 8 van dit artikel.

Het begrip vaste inrichting in de zin van artikel 9 van de Zesde richtlijn (eerste vraag)

- 14 Voor de beantwoording van de eerste vraag van het Finanzgericht moet worden te rade gegaan met het doel dat met artikel 9 in het kader van het algemene systeem van de richtlijn wordt nagestreefd. Gelijk uit de zevende overweging van de considerans kan worden afgeleid, beoogt deze bepaling de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen. Lid 2 van artikel 9 vermeldt een hele reeks specifieke aanknopingspunten, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is, gelijk — zij het slechts voor specifieke situaties — blijkt uit artikel 9, lid 3, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden.

- 15 Artikel 9, lid 1, luidt als volgt:

„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.”

- 16 Daar het in het onderhavige geval om aan boord van zeeschepen verrichte diensten gaat, dient vooraf het territoriale toepassingsgebied van de richtlijn te worden bepaald. Overeenkomstig het in artikel 3 neergelegde beginsel, dat „het binnenland’ overeenkomt met het toepassingsgebied van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals dat in artikel 227 voor elke Lid-Staat is omschreven”, valt het toepassingsgebied van de richtlijn voor elke Lid-Staat samen met het toepassingsgebied van de betrokken fiscale wettelijke regeling. Zoals de Deense regering terecht heeft verklaard wordt de bevoegdheid van de Lid-Staten om belasting te heffen over diensten die buiten hun territoriaal soevereiniteitsgebied worden verricht aan boord van zeeschepen die onder hun jurisdictie vallen, door artikel 9 niet beperkt. In tegenstelling tot de door verzoeker in het hoofdgeding verdedigde en door de Commissie gesteunde opvatting, voorziet de richtlijn dus in het geheel niet in belastingvrijdom voor diensten die worden verricht op volle zee of, algemener gezegd, buiten het territoriale gebied van de Lid-Staat onder wiens jurisdictie het schip valt, en zulks ongeacht of de betrokken diensten moeten worden geacht te zijn verricht in de zetel van de dienstverrichter dan wel in een andere vaste inrichting.
- 17 Eveneens dienen de belastingautoriteiten van elke Lid-Staat in het kader van de door de richtlijn geboden keuzemogelijkheden te bepalen, welke plaats fiscaal het nuttigst wordt aangemerkt als plaats waar een bepaalde dienst is verricht. Volgens artikel 9, lid 1, 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.
- 18 Uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen en uit het hiervoren vermelde doel van deze bepaling blijkt, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Het aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, kan niet als een dergelijke inrichting worden beschouwd, vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aanknopingspunt is voor de belastingheffing.

- 19 Mitsdien moet op de eerste vraag van het Finanzgericht worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een installatie voor commerciële activiteiten, zoals de exploitatie van speelautomaten, op een buiten het nationale grondgebied in volle zee varende schip, slechts als vaste inrichting in de zin van voornoemde bepaling kan worden beschouwd, 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 plaats waar deze diensten worden verricht.

De uitlegging van artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn (tweede vraag)

- 20 Ingevolge artikel 15 van de richtlijn verlenen de Lid-Statens, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor: „... 4. de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van onder andere schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit; ... 5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van zeeschepen... 8. andere diensten dan bedoeld in punt 5, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde schepen en hun lading.”
- 21 Uit het geheel van genoemde bepalingen blijkt dat sub 8 enkel verrichtingen worden vrijgesteld die rechtstreeks verband houden met de behoeften van zeeschepen en hun lading, dat wil zeggen verrichtingen die noodzakelijk zijn voor de exploitatie van die schepen. De installatie van speelautomaten voor de ontspanning van de passagiers, welke als zodanig geen wezenlijk verband heeft met de behoeften van de scheepvaart, kan niet als een dergelijke verrichting worden beschouwd.
- 22 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn aldus moet 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.

Kosten

23 De kosten door de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, van het Koninkrijk Denemarken, van de Franse Republiek en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van 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 (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Hamburg bij beschikking van 30 april 1984 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn 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 een installatie voor commerciële activiteiten, zoals de exploitatie van speelautomaten, op een buiten het nationale grondgebied in volle zee varende 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.
- 2) Artikel 15, sub 8, van de Zesde richtlijn 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.

Due

Pescatore

Bahlmann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 4 juli 1985.

De griffier

De president van de Tweede kamer

P. Heim

O. Due