ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
2 mei 1996 *

In zaak C-231/94,

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

Faaborg-Gelting Linien A/S

en

Finanzamt Flensburg,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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), inzonderheid de artikelen 5, 6, 8 en 9,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

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

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: G. Cosmas
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, Regierungsrat bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de afdeling diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door I. Braguglia, avvocato dello Stato,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Faaborg-Gelting Linien A/S, vertegenwoordigd door D. Behrens, advocaat te Kiel; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Kloke; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, juridisch adviseur van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 23 november 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 februari 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 30 mei 1994, ingekomen bij het Hof op 11 augustus daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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"), inzonderheid de artikelen 5, 6, 8 en 9.

2 Die vragen zijn gerezen in een geschil tussen Faaborg-Gelting Linien A/S (hierna: „FG-Linien"), gevestigd te Denemarken, en de Duitse belastingdienst, ter zake van de belastingheffing over de verstrekking van maaltijden voor consumptie aan boord van veerboten die een lijndienst tussen de haven van Faaborg (Denemarken) en die van Gelting (Duitsland) onderhouden.

3 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, wordt als „levering van een goed" beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Volgens artikel 6, lid 1, wordt als „dienst" beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

4 De bepaling van de plaats van belastbare handelingen is geregeld in de artikelen 8 en 9 van de Zesde richtlijn. Artikel 8, lid 1, sub b, luidt als volgt:

„1. Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) (...)

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering."

5 Artikel 9, lid 1, luidt als volgt:

„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."

6 Omdat zij de betrokken restaurantverrichtingen beschouwde als diensten in de zin van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting, hierna: „UStG"), die ingevolge artikel 9 van de Zesde richtlijn moeten worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, vermeldde FG-Linien deze handelingen niet in haar aangiften omzetbelasting die zij over de jaren 1984 tot en met 1989 bij de Duitse belastingdienst indiende.

7 De Duitse belastingdienst daarentegen beschouwde de restaurantverrichtingen als leveringen van goederen in de zin van de UStG, die ingevolge artikel 8 van de Zesde richtlijn moeten worden geacht plaats te vinden op de plaats waar het goed

zich op het tijdstip van de levering bevindt. Zij legde FG-Linien derhalve een aanslag op ter zake van de restaurantverrichtingen die in het betrokken tijdvak binnen de territoriale werkingssfeer van het UStG op de veerboot hadden plaatsgevonden.

8 Nadat haar bezwaarschrift bij het Finanzamt en haar beroep bij het Finanzgericht beide waren verworpen, stelde FG-Linien beroep tot „Revision" in bij het Bundesfinanzhof.

9 In zijn verwijzingsbeschikking overweegt deze rechterlijke instantie, dat de restaurantverrichtingen te beschouwen zijn als leveringen van goederen in de zin van het UStG. Deze kwalificatie zou niet in strijd zijn met onder meer de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn, die geen specifieke bepalingen bevatten die restaurantverrichtingen als leveringen van goederen dan wel als diensten kwalificeren. Aangezien deze handelingen niet in alle Lid-Staten als leveringen van goederen worden gekwalificeerd, bestaat het gevaar dat zij dubbel worden belast, hetgeen door een uniforme uitlegging zou kunnen worden voorkomen.

10 Het Bundesfinanzhof heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Welke regels bevat de Zesde richtlijn (77/388/EEG) voor de belastingheffing ter zake van de verstrekking van spijzen voor nuttiging ter plaatse (restaurantverrichtingen)?

2) Bij ontbreken van dergelijke regels: welke gemeenschapsrechtelijke regeling geldt voor restaurantverrichtingen aan boord van vervoermiddelen die zich verplaatsen tussen Lid-Staten met verschillende nationale regelingen inzake de plaats waar die handelingen moeten worden belast?

3) Bij ontbreken van een gemeenschapsrechtelijke regeling: kunnen de afzonderlijke Lid-Staten hun onderling verschillende regelingen met betrekking tot restaurantverrichtingen respectievelijk de plaats waar de verrichtingen plaatsvinden, handhaven, wanneer zij door middel van afspraken in concrete gevallen dubbele heffing ter zake van deze verrichtingen vermijden?"

11 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, of restaurantverrichtingen leveringen van goederen zijn in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn, die ingevolge artikel 8, lid 1, sub b, worden geacht plaats te vinden op de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt, dan wel diensten in de zin van artikel 6, lid 1, die ingevolge artikel 9, lid 1, van deze richtlijn worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

12 Om te bepalen of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, moeten alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen.

13 De verstrekking van toebereide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie is het resultaat van een serie diensten, die begint bij de toebereiding van de spijzen en eindigt bij de feitelijke opdiening, en waarbij de klant een infrastructuur ter beschikking wordt gesteld, bestaande uit een restauratiezaal met bijbehorende ruimten (garderobe etc.) alsmede meubilair en serviesgoed. In voorkomend geval zullen de natuurlijke personen wier beroep dit is, de tafel dekken, de klant adviseren en hem informeren over de aangeboden spijzen of dranken, de gerechten aan tafel opdienen en ten slotte na de maaltijd de tafel afruimen.

14 De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden beschouwd. Dit is echter anders, wanneer de verrichting betrekking heeft op „afhaal"-maaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangenamen.

15 Nu vaststaat dat de restaurantverrichting aan boord van een veerboot een dienst is, moet worden bepaald op welke plaats hij moet worden geacht te zijn verricht.

16 Dienaangaande volgt uit vaste rechtspraak (zie arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251, r. o. 17), dat volgens artikel 9, lid 1, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, in dit verband de voorkeur lijkt te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is in geval de zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan.

17 Volgens bedoelde rechtspraak blijkt uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (r. o. 18 van het aangehaalde arrest).

18 Dit is kennelijk niet het geval met een restauratieruimte op een schip, vooral niet wanneer, zoals in casu, de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt.

19 Op de eerste vraag dient dus te worden geantwoord, dat restaurantverrichtingen te beschouwen zijn als diensten in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, die overeenkomstig artikel 9, lid 1, van deze richtlijn moeten worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

20 Gelet op dit antwoord behoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

21 De kosten door de Duitse, de Italiaanse en de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner 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 Bundesfinanzhof bij beschikking van 30 mei 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Restaurantverrichtingen zijn te beschouwen als diensten in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelas-

ting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, die overeenkomstig artikel 9, lid 1, van deze richtlijn moeten worden geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 2 mei 1996.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

C. N. Kakouris