ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 september 2005 *

In zaak C-58/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 23 oktober 2003, ingekomen bij het Hof op 11 februari 2004, in de procedure

Antje Köhler

tegen

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, N. Colneric, K. Schiemann (rapporteur), E. Juhász en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 februari 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— A. Köhler, vertegenwoordigd door G. Sinfield, solicitor, H.-W. Schneiders, Steuerberater, en C. Küppers, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski, M. Lumma en W.-D. Plessing als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos, S. Chala en I. Bakopoulos als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 april 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap" in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), in de versie voortvloeiend uit richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A. Köhler en het Finanzamt (belastingdienst), ter zake van de belastbaarheid van de omzet van betrokkene in haar boetiek aan boord van een cruiseschip.

Toepasselijke bepalingen

De communautaire regelgeving

3 Artikel 8 van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

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

[...]

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

c) ingeval de levering van goederen plaatsvindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer: op de plaats van vertrek van het vervoer van passagiers.

Voor de toepassing van deze bepaling wordt beschouwd als:

— *‚gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer'*: het gedeelte van een vervoer dat, zonder tussenstop buiten de Gemeenschap, plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het vervoer van passagiers;

— *‚plaats van vertrek van een vervoer van passagiers':* het eerste punt in de Gemeenschap waar passagiers aan boord kunnen komen, eventueel na een tussenstop buiten de Gemeenschap;

— *‚plaats van aankomst van een vervoer van passagiers'*: het laatste punt in de Gemeenschap waar passagiers die binnen de Gemeenschap aan boord zijn gekomen van boord kunnen gaan, eventueel vóór een tussenstop buiten de Gemeenschap.

[...]"

Nationale regelgeving

4 Krachtens § 1, lid 1, sub 1, eerste volzin, van de wet van 1993 op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG") zijn de leveringen en diensten die door een ondernemer in het binnenland in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel worden verricht, aan omzetbelasting onderworpen.

5 § 3, lid 6, UStG bepaalt het volgende:

„Een levering wordt verricht op de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de overdracht van de macht om erover te beschikken."

6 § 3e, lid 1, UStG luidt:

„Wanneer een goed dat niet voor verbruik ter plaatse bestemd is, wordt geleverd aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer, dan wordt de plaats van vertrek van het betrokken vervoermiddel binnen de Gemeenschap als de plaats van levering beschouwd."

7 Artikel 3e, lid 2, UStG, bepaalt:

„Als passagiersvervoer binnen de Gemeenschap als bedoeld in lid 1 wordt beschouwd het vervoer of het gedeelte van het vervoer dat plaatsvindt tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het vervoermiddel binnen de Gemeenschap zonder tussenstop buiten de Gemeenschap. Plaats van vertrek in de zin van de eerste volzin is het eerste punt in de Gemeenschap waar passagiers aan boord kunnen gaan. Plaats van aankomst in de zin van de eerste volzin is het laatste punt in de Gemeenschap waar passagiers van boord kunnen gaan. Heen- en terugreis worden als een afzonderlijk vervoer beschouwd."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 Köhler exploiteerde in het boekjaar 1994 een boetiek op een cruiseschip dat vertrok vanuit Kiel, Bremerhaven of Travemünde (Duitse steden) en havens buiten de Gemeenschap (Noorwegen, Estland, Rusland en Marokko) aandeed, alvorens te eindigen te Kiel, Bremerhaven of Genua (Italië). Deze reizen konden enkel voor de volledige cruise worden geboekt, zonder dat het mogelijk was om de cruise onderweg aan te vangen of definitief te beëindigen. Wel bestond de mogelijkheid om kort van boord te gaan voor een tussenstop van enkele uren of een dag, voor een toeristisch bezoek.

9 Het Finanzamt besloot de verkopen in de boetiek van Köhler als belastbare omzet te beschouwen op grond dat de vertrek- en aankomstplaatsen op het grondgebied van de Gemeenschap lagen. Köhler heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht en daarbij aangevoerd dat de betrokken verkopen niet in Duitsland mochten worden belast vanwege de tussenstops buiten het grondgebied van de Gemeenschap.

10 Het Finanzgericht heeft haar beroep verworpen. Het oordeelde dat het feit dat het vervoer van de passagiers tussen de vertrek- en aankomstplaatsen werd onderbroken door stops buiten het grondgebied van de Gemeenschap, niet betekende dat de omzet buiten het nationale grondgebied werd gerealiseerd. Bovendien dienden alleen de stops voor het aan boord laten van nieuwe passagiers dan wel voor het definitief van boord gaan, als „tussenstops" in de zin van § 3 UStG te worden beschouwd.

11 Köhler heeft beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, waarbij zij deze uitlegging betwist.

12 Van oordeel dat de uitlegging van het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap" bepalend is voor de uitkomst van het geding, heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Dienen reisonderbrekingen van een schip in havens van derde landen, waarbij de passagiers slechts voor korte tijd, bijvoorbeeld voor bezichtigingen, van boord kunnen gaan, maar het niet mogelijk is de reis aan te vangen of te beëindigen, als ‚tussenstops buiten de Gemeenschap' in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de [Zesde richtlijn] te worden beschouwd?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

13 De Duitse regering stelt voor om de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden. Volgens haar moet het begrip „tussenstop" niet letterlijk en strikt worden uitgelegd als zou het van toepassing zijn op de individuele reiziger die zich ergens kort ophoudt en dan verder reist.

14 „Tussenstop" houdt in dat reizigers de mogelijkheid hebben om het vervoermiddel te betreden of te verlaten teneinde de reis te beginnen of te beëindigen. Het aanmerken als „tussenstop" van een stop waarbij de reizigers het transportmiddel slechts korte tijd kunnen verlaten, druist in tegen de strekking van de betrokken regeling. Wanneer de door verzoekster voorgestelde definitie van het begrip „tussenstop" zou worden aanvaard, zou de in artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn neergelegde aanknopingsregel, en bijgevolg de fiscale doelstelling van deze bepaling (belastingheffing over leveringen aan boord tijdens intracommunautair vervoer binnen de Gemeenschap), gemakkelijk kunnen worden omzeild. Het zou volstaan om het vervoermiddel en het traject zo te kiezen dat het mogelijk zou zijn halt te houden op het grondgebied van derde landen, waarbij dan de reizigers het transportmiddel kort zouden kunnen verlaten zonder dat het evenwel mogelijk zou zijn dat zij hun reis definitief beëindigen.

15 Verzoekster, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Griekse regering zijn van mening dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

16 Verzoekster merkt op dat een tussenstop niet noodzakelijkerwijze het aan boord of van boord gaan impliceert. Wanneer dat de bedoeling van de gemeenschapswetgever was geweest, zou hij expliciet de termen „aan boord gaan" of „van boord gaan" hebben gebruikt, zoals hij dat ook heeft gedaan voor het definiëren van „plaats van vertrek" en „plaats van aankomst". Het begrip „tussenstop" dient te worden uitgelegd in de zin van een pauze, een reisonderbreking of een rust.

17 De Commissie voert aan dat de regel van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn geen toepassing kan vinden wanneer zij conflicteert met het recht van derde landen. Korte tussenstops buiten de Gemeenschap onderbreken het intracommunautaire karakter van het vervoer. Telkens wanneer reizigers de mogelijkheid hebben om in een derde land normaal belaste aankopen te doen, dient dus de bevoegdheid van de lidstaat van de plaats vanwaar het passagiervervoer is vertrokken, te worden onderbroken, wil deze niet in conflict komen met de toepassing van het recht van het derde land om op zijn grondgebied belasting te heffen.

18 De Griekse regering betoogt dat een schip dat een tussenstop maakt in een derde land of op een grondgebied dat fiscaal gezien geen deel uitmaakt van de Gemeenschap, zich naar een derde land begeeft en daarvan terugkeert. Bijgevolg moet voor goederen die in de boetieks op deze boten worden verkocht, de belastingvrijstelling worden toegekend die voor reizigers uit derde landen geldt. Een dergelijke oplossing veronderstelt dat passagiers de mogelijkheid hebben om, tijdens de tussenstop, van boord te gaan in een derde land en daar goederen te kopen die, omdat zij deze uitvoeren, van belasting zijn vrijgesteld ongeacht de duur van hun verblijf in dit land en zonder verplichting, de reis te beëindigen.

Beantwoording door het Hof

19 Bij gebreke van een nauwkeurige definitie van het begrip „tussenstop" in de Zesde richtlijn, moet de uitlegging daarvan worden gezocht in de context van de opzet en het doel van artikel 8, lid 1, sub c, van deze richtlijn.

20 Dit artikel maakt deel uit van de bepalingen van de Zesde richtlijn die zijn gewijd aan de bepaling van de plaats van de belastbare handelingen en geeft met betrekking tot leveringen van goederen in lid 1, sub b, een algemene regel volgens welke, ingeval een goed niet wordt verzonden of vervoerd, de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt als plaats van levering wordt aangemerkt.

21 Lid 1, sub c, van dit artikel bevat een uitzondering op dit territorialiteitsbeginsel. Het bepaalt dat ingeval de levering van goederen plaatsvindt aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het binnen de Gemeenschap verricht gedeelte van een passagiersvervoer, de plaats van vertrek van het vervoer als plaats van levering wordt aangemerkt.

22 Artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn beoogt zo op uniforme wijze het fiscale aanknopingspunt vast te stellen voor de leveringen van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein in het kader van een reis die aanvangt en eindigt op het grondgebied van de Gemeenschap, en beperkt de belastingheffing tijdens het binnen de Gemeenschap verricht gedeelte van een passagiersvervoer tot de plaats van vertrek van het vervoermiddel. Dit leidt tot een vereenvoudigde heffingsregeling, die voorkomt dat gedurende de intracommunautaire reis de nationale BTW-regelingen van alle bezochte lidstaten achtereenvolgens toepasselijk zijn, en waardoor ook conflicten ter zake van de fiscale bevoegdheid tussen lidstaten worden voorkomen.

23 Voor het overige moet worden opgemerkt dat artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn expliciet bepaalt dat als binnen de Gemeenschap verricht gedeelte van een passagiersvervoer zal worden beschouwd het gedeelte van een vervoer tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het vervoer van passagiers, zonder tussenstop buiten de Gemeenschap.

24 Door aldus in geval van een tussenstop buiten de Gemeenschap, uit te sluiten dat sprake is van een binnen de Gemeenschap verricht gedeelte van een passagiersvervoer, wil artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn dus ook het gevaar vermijden van bevoegdheidsconflicten met belastingstelsels van derde landen, welke zich voor zouden doen in geval van levering van goederen tijdens een onderbreking van de intracommunautaire reis in de vorm van een tussenstop buiten de Gemeenschap.

25 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof met betrekking tot de belastingheffing over dienstverrichtingen aan boord van een schip, reeds heeft aanvaard dat de Zesde richtlijn er zich niet tegen verzet dat de lidstaten het toepassingsgebied van hun fiscale wetgeving uitbreiden tot buiten hun territoriale grenzen, zolang zij niet de bevoegdheden van andere staten raken (arresten van 23 januari 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Jurispr. blz. 231, en 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk, C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 18). Dergelijke overwegingen gaan eveneens op in de context van de belastingheffing over leveringen van goederen.

26 In het licht van de opzet en het doel van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn moet dus worden vastgesteld dat elke levering van goederen aan boord van een schip tijdens een tussenstop buiten de Gemeenschap, wordt geacht buiten het toepassingsgebied van de Zesde richtlijn te zijn verricht; de fiscale behandeling van de levering van goederen valt in dat geval onder de fiscale bevoegdheid van de staat waar de tussenstop plaatsvindt.

27 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat reisonderbrekingen van een schip in havens van derde landen, tijdens welke de reizigers het schip – ook al is het maar voor korte tijd — kunnen verlaten, „tussenstops buiten de Gemeenschap" vormen in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

Kosten

28 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Reisonderbrekingen van een schip in havens van derde landen, tijdens welke de reizigers het schip — ook al is het maar voor korte tijd — kunnen verlaten, vormen „tussenstops buiten de Gemeenschap" in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, in de versie voortvloeiend uit richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.

ondertekeningen