

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 7 april 2005<sup>1</sup>

1. Het Bundesfinanzhof (Duitsland) heeft het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over 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.<sup>2</sup>

goederen [...] welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

3. Het begrip „binnenland” in artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn komt overeen met „de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals die in artikel 227 [thans na wijziging artikel 299 EG] voor elke lidstaat is omschreven.”

**I — De communautaire regelgeving**

2. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de leveringen van

4. Artikel 8, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt: „Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt: [...] ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.”

5. Artikel 8, lid 1, sub c, ingevoerd bij richtlijn 91/680, bepaalt in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding uit richtlijn 92/111 voortvloeiende versie, dat als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Portugees.

<sup>2</sup> — PB L 145, blz. 1. Deze richtlijn is gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1) en bij richtlijn 92/111/EEG van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

„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.

Ingeval het een heen- en terugreis betreft, wordt de terugreis als een afzonderlijk vervoer beschouwd.

[...]”

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.

## II — Feiten, nationale regelgeving en prejudiciële vraag

6. Köhler (hierna: „verzoekster”) exploiteerde in het boekjaar 1994 een boetiek op een cruiseschip. In het kader van de exploitatie van deze boetiek verrichtte zij leveringen van goederen waarvan omstrede is hoe deze moeten worden belast. De betrokken cruises vertrokken vanuit Kiel, Bremerhaven of Travemünde, deden havens buiten de Gemeenschap aan, bij voorbeeld in Noorwegen, Estland, Rusland en Marokko, en eindigden in Kiel, Bremerhaven of Genua. De reizen konden enkel voor de gehele cruise worden geboekt. Deeltrajecten met de mogelijkheid om pas tijdens de cruise aan boord te komen of onderweg definitief van boord te gaan, werden niet aangeboden.

7. Volgens het Finanzamt was de aan boord in verzoeksters boetiek behaalde omzet belastbaar en BTW-plichtig in Duitsland op grond van § 3e van het Umsatzsteuergesetz

1993 (wet van 1993 op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) waarin artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn in nationaal recht is omgezet. § 3e, lid 1, UStG luidt: „Wanneer een goed dat niet voor verbruik ter plaatse bestemd is, wordt geleverd aan boord van een schip [...] 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.”

8. Verder bepaalt § 3e, lid 2, UStG:

„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.”

9. In het tegen het besluit van het Finanzamt ingestelde beroep heeft verzoekster aangevoerd dat de betrokken omzet niet in Duitsland mocht worden belast, omdat er tussenstops buiten het grondgebied van de Gemeenschap waren gemaakt; haar omzet was dus niet behaald tijdens het vervoer van passagiers binnen de Gemeenschap in de zin van § 3e, lid 2, UStG.

10. Het Finanzgericht heeft het beroep verworpen. Het was van oordeel dat het feit er tussen de plaats van vertrek en de plaats van aankomst tussenstops buiten het grondgebied van de Gemeenschap waren gemaakt, niet inhield dat de leveringen van goederen moesten worden geacht buiten het nationale grondgebied te zijn verricht. Bovendien dienden alleen tussenstops buiten de Gemeenschap waarbij passagiers definitief van boord gingen en nieuwe passagiers aan boord kwamen als „tussenstops” in de zin van § 3e, lid 2, UStG te worden beschouwd.

11. Tegen dit vonnis heeft verzoekster beroep in „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat besloot 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?"

### III — Beoordeling

12. Het begrip „tussenstop” in artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is moeilijker te definiëren dan men bij minder aandachtige lezing van de betrokken bepaling zou denken. Immers, het begrip „tussenstop” heeft geen ondubbelzinnige betekenis die uit de tekst kan worden afgeleid. Bij de uitlegging van dit begrip kan men zich verschillende vormen van tussenstops indenken, onder meer de technische tussenstop met het oog op de bevoorrading van het vervoermiddel of eenvoudig om de passagiers te laten genieten van een panorama, de tussenstop waarbij nieuwe passagiers aan boord kunnen komen en anderen definitief van boord gaan, of de tussenstop gedurende welke de passagiers van boord kunnen gaan om op het grondgebied van de staat waar de tussenstop plaatsvindt iets te gaan bezichtigen of te gaan winkelen, en daarna weer aan boord terugkeren. Men zou in eerste instantie kunnen denken, evenals verzoekster in haar schriftelijke opmerkingen, dat wanneer de wetgever geen enkel onderscheid maakt, dit bij de uitlegging ook niet nodig is. Het zou echter al te gemakkelijk zijn om het begrip „tussenstop” in artikel 8 van de Zesde richtlijn in de meest ruime zin uit te leggen, zonder een poging te doen om te begrijpen om welke reden wel of geen tussenstop in een derde land relevant is voor de toepassing van de in artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vervatte specifieke regeling.

A — *Artikel 8 — Conflictregel voor de verdeling van fiscale bevoegdheden tussen staten*

13. Het antwoord op de vraag van het Bundesfinanzhof vergt een voorafgaand onderzoek van artikel 8 van de Zesde richtlijn, waarin het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap” voorkomt. Dit artikel bevat verschillende conflictregels die zijn bedoeld om tussen de lidstaten de werkingssfeer van hun nationale BTW-regelingen met betrekking tot de leveringen van goederen rationeel af te bakenen.<sup>3</sup> Elk van deze regels bepaalt welke lidstaat bij uitsluiting bevoegd is om BTW over een levering van goederen te heffen, wanneer deze levering volgens de relevante aanknopingspunten in artikel 8 op zijn grondgebied heeft plaatsgevonden. In dit verband moet dit artikel 8 worden vergeleken met artikel 9 van de Zesde richtlijn, waarin de conflictregels voor dienstverrichtingen zijn te vinden. Deze twee artikelen zijn overigens de enige van hoofdstuk VI van de Zesde richtlijn, getiteld „Plaats van de belastbare handelingen”<sup>4</sup>, en de zojuist door mij genoemde zevende overweging van de considerans betreft beide zonder onderscheid.

14. Weliswaar staat vast dat het Hof nog geen gelegenheid heeft gehad voor een uitdrukkelijk oordeel dat artikel 8 van de

<sup>3</sup> — Zie de zevende overweging van de Zesde richtlijn.

<sup>4</sup> — Zie in dit verband de conclusie van Sir Gordon Slynn in de zaak *Trans Tirreno Express* (arrest van 23 januari 1986, 283/84, Jurispr. blz. 231, in het bijzonder blz. 235 in fine).

Zesde richtlijn fiscale bevoegdheidsconflicten tussen lidstaten beoogt te voorkomen, maar met betrekking tot artikel 9 heeft het dat ondubbelzinnig bevestigd. In het arrest van 4 juli 1985 in de zaak Berkholz heeft het Hof verklaard dat artikel 9 beoogt „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”, en op die manier definitief te regelen welke lidstaat bij uitsluiting bevoegd is om een dienstverrichting te belasten.<sup>5</sup> Het gaat dus om onmisbare regels om „bevoegdheidsconflicten te vermijden”.<sup>6</sup> Het Hof heeft bij de uitlegging van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn eveneens gekozen voor het aanknopingspunt dat het ontstaan van fiscale bevoegdheidsconflicten tussen staten voorkomt.<sup>7</sup>

door het Hof van belang is geacht bij de uitlegging van de regels van artikel 9 voor dienstverrichtingen.

16. In dit algemene kader voor de betekenis en de werking van artikel 8 van de Zesde richtlijn moet dus de specifieke regel in lid 1, sub c, van dit artikel worden begrepen, en met name de betekenis van het in deze regel gebruikte begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap”.

*B — Ontstaan en doel van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, met name van het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap”*

15. Het parallelisme tussen de regels voor de verdeling van fiscale bevoegdheden in artikel 9 van de Zesde richtlijn en die in artikel 8 van dezelfde richtlijn is duidelijk. Daarom lijkt het mij wenselijk om artikel 8 te beschouwen als een conflictregel bedoeld om inmenging in de fiscale bevoegdheid van andere staten te voorkomen, een doel dat

17. Uit de ontstaansgeschiedenis van het bij de richtlijnen 91/680 en 92/111 ingevoerde punt c blijkt dat deze bepaling geen afbreuk doet aan de algemene betekenis van artikel 8 als een geheel van regels ter voorkoming van fiscale bevoegdheidsconflicten tussen staten, maar integendeel bevestigt.

5 — 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; arrest van 11 september 2003, *Cookies World* (C-155/01, Jurispr. blz. I-8785 punt 46). Zie ook arresten van 17 november 1993, *Commissie/Frankrijk* (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 14), *Commissie/Luxemburg* (C-69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 15), en *Commissie/ Spanje* (C-73/92, Jurispr. blz. I-5997, punt 12).

6 — Arrest van 13 maart 1990, *Commissie/Frankrijk* (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 10), en arresten *Berkholz*, punt 14, en *Trans Tirreno Express*, punt 15, beide reeds aangehaald.

7 — Arrest *Berkholz*, reeds aangehaald, punt 17, en arresten van 2 mei 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 16), en 20 februari 1997, *DFDS* (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 19).

18. Richtlijn 91/680 betreft de afschaffing van fiscale grenzen tussen lidstaten en punt c werd ingevoerd om te voorzien in een vereenvoudigde BTW-regeling voor leveringen van goederen aan boord van een ver-

voermiddel tijdens een reis binnen de Gemeenschap volgens het beginsel van heffing in de lidstaat van herkomst. Zo ontstond dus de mogelijkheid voor een vereenvoudigde belastingregeling volgens het herkomstbeginsel voor reizen die in de Gemeenschap beginnen of eindigen. Deze oplossing sprak vanzelf na de afschaffing van de fiscale grenzen tussen de lidstaten die toepassing van de algemene regel van punt b, namelijk heffing op de plaats waar het goed zich op het moment van de levering bevindt, duidelijk onwenselijk maakte, omdat dit leidde tot uitsplitsing van de leveringen van goederen naar gelang het grondgebied van de verschillende lidstaten die het vervoermiddel passeerde.

19. De bewoordingen van het bij richtlijn 91/680 ingevoerde punt c zijn gewijzigd bij richtlijn 92/111, omdat de formulering van dit punt volgens de Commissie tot verwarring leidde.<sup>8</sup> In dit verband blijkt uit de werkzaamheden ter voorbereiding van richtlijn 92/111 dat de uitdrukking „zonder tussenstop buiten de Gemeenschap” niet in het Commissievoorstel tot wijziging van punt c voorkwam. Deze woorden werden om een niet nader genoemde reden door de Raad van de Europese Unie ingevoegd. Behalve deze wijziging wenste de Raad ook dat de vereenvoudigde regeling van heffing door de staat van herkomst, zoals voorzien in punt c, niet van toepassing zou zijn op leveringen van goederen „tijdens een vervoer

van passagiers binnen de Gemeenschap”, zoals de Commissie had voorgesteld, maar in minder ruime bewoordingen enkel „tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer”.<sup>9</sup>

20. Uit deze laatste twee wijzigingen van het Commissievoorstel blijkt mijns inziens duidelijk de wens om te voorkomen dat de vereenvoudigingsmaatregelen, namelijk heffing van de BTW door de staat van herkomst van het intracommunautaire vervoer, een conflict zouden opleveren met de fiscale bevoegdheid van derde landen op hun grondgebied. Dit doel verklaart waarom het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap” in de tekst van punt c is opgenomen, in bewoordingen die bovendien volledig rekening houden met het internationale recht.<sup>10</sup>

21. In het internationale recht staat immers vast dat elke lidstaat op grond van zijn soevereiniteit over een absolute en uitsluitende bevoegdheid beschikt om zijn eigen belastingen vast te stellen, en verder dat deze staat zijn soevereine instemming moet ver-

<sup>9</sup> — Cursivering van mij.

<sup>10</sup> — Hoewel de zesde overweging van de considerans van richtlijn 92/111 niet uitdrukkelijk spreekt over de noodzaak van een regeling van de betrekkingen met „derdelandsgebieden” in de door de gemeenschapswetgever ingevoerde verduidelijking van de definitie van de plaats van belastingheffing voor bepaalde handelingen aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens een vervoer van passagiers binnen de Gemeenschap, blijkt uit de tweede, derde, en vierde overweging van de considerans van deze richtlijn dat bij de formulering van de bepalingen met het oog op de afschaffing van fiscale grenzen in de Gemeenschap rekening met de betrekkingen met „derdelandsgebieden” is gehouden.

<sup>8</sup> — Zie blz. 4 van de motivering van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen [COM(92) 448 def.] (PB 1992, C 335, blz. 10), ingediend door de Commissie bij de Raad te Brussel op 4 november 1992.

lenen met eventuele afwijkingen van dit beginsel, te weten de toepassing van een andere belastingwetgeving dan zijn eigen wetgeving.<sup>11</sup> Dit beginsel is duidelijk aanvaard waar het gaat om koopvaardij schepen die zich in buitenlandse havens bevinden. Wanneer zij zich in de binnenwateren van de havenstaat bevinden<sup>12</sup>, vallen zij volledig onder de belastingwetgeving van die staat.<sup>13</sup> Hieraan doet niet af dat de betrokken staat

ervan kan afzien zijn fiscale bevoegdheid op het schip daadwerkelijk uit te oefenen, hetzij omdat hij meent dat het om een zuiver „intern economische” aangelegenheid van het schip gaat<sup>14</sup>, of alleen maar omdat hij geen maatregelen wil nemen die buitenlandse schepen ervan kunnen weerhouden om naar zijn havens te komen.<sup>15</sup>

22. Ook uit de rechtspraak van het Hof blijkt duidelijk dat men vil voorkomen dat de toepassing van de Zesde richtlijn tot inmenging in de belastingsoevereiniteit van staten, derde staten daaronder begrepen, op hun grondgebied leidt. Zo heeft het Hof in zijn arrest *Trans Tirreno Express* uitdrukkelijk erkend dat de lidstaat „zijn BTW-wetgeving op een vervoerdienst tussen twee op zijn nationale grondgebied gelegen punten [mag toepassen], ook al vindt het vervoer gedeeltelijk buiten zijn nationale grondgebied plaats, *mits die staat geen inbreuk maakt op de fiscale bevoegdheden van andere staten*.”<sup>16</sup> Uit dit arrest blijkt dat als grens

11 — Zie G. Gest en T. Tixier, *Droit Fiscal international*, 2e druk, PUF, Parijs 1990, blz. 17, waar wordt gesproken over „de absolute belastingbevoegdheid binnen zijn grondgebied, dat een soort jachtterrein vormt”. In dezelfde zin A.H. Qureshi, „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under International Law”, in *The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Londen, 1994, blz. 29, 31 en B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, blz. 3. Zie ook M. Ratsel Silvestre, *The Jurisdiction to tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, blz. 7, 15, 16, 23, in het bijzonder blz. 37, waar wordt gezegd dat de belastingbevoegdheid van de staat voortvloeit uit zijn soevereiniteit, die ook de grenzen van deze bevoegdheid afbakt. Met uitdrukkelijke verwijzing naar de „territoriale soevereiniteit” van de staat citeert de auteur de verklaring van rechter Moore in de zaak *Lotus* (arrest van het Permanent Hof van Internationale Justitie van 7 september 1927, Frankrijk/Turkije, serie A, 3, blz. 69), dat „het beginsel van absolute en uitsluitende jurisdictie binnen de grenzen van het nationale grondgebied zowel op vreemdelingen als op onderdanen of inwoners van het land van toepassing is; en dat de vreemdeling niet kan eisen aan de uitoefening van deze jurisdictie te worden onttrokken, behalve wanneer hij zou kunnen aantonen dat hij wegens speciale immuniteit niet onder de toepassing van de plaatselijke wetgeving valt of dat de plaatselijke wetgeving niet in overeenstemming met het internationale recht is”.

12 — Zie R.R. Churchill, A.V. Lowe, *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3e druk 1999, blz. 61: „The coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters”. „By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly that state is entitled to enforce its laws against the ship and those aboard” (idem, blz. 65). Zie met betrekking tot de havens als bestanddelen van de binnenwateren van de staat, die niet mogen worden verward met de territoriale wateren, D.P. O’Connell, *The International Law of the Sea*, deel I, Clarendon Press, Oxford, 1982, blz. 385. Zie ook D. Vignes, „La jurisdiction de l’Etat du port et le navire en droit international” in „Le navire en Droit international, Colloque de Toul, Uitgeverij A. Pedone, Parijs, 1993, blz. 127 t/m 150, in het bijzonder blz. 127, die opmerkt dat er recentelijk sprake is van een uitbreiding van de bevoegdheid (of „creeping jurisdiction”) van de havenstaat.

13 — Zie in die zin, uitgebreider, G. Gidel, *Le Droit International Public de la mer — Le temps de paix*, deel II, binnenwateren, Topos Verlag en Librairie Edoard Duchemin, Liechtenstein/Parijs, 1981, blz. 79 e.v., en in het bijzonder, wat betreft de integrale toepasselijkheid van de belastingregeling van de havenstaat op schepen, blz. 119-125.

14 — Zie R.R. Churchill, A.V. Lowe, *The Law of the Sea*, reeds aangehaald, blz. 68 waar met betrekking tot de interne aangelegenheden van het schip wordt gezegd dat de havenstaat „as a matter of strict law” zijn bevoegdheid op elke manier mag uitoefenen, enkel omdat het schip vrijwillig in zijn binnenwateren is gekomen.

15 — Het is algemeen bekend dat havens onderling concurreren om met name cruise-schepen aan te trekken. Zie J. Combacau, S. Sur, *Droit International Public*, 5e druk, Montrestren, Parijs, 2001, blz. 461, met betrekking tot het recht om de toegang tot de haven te weigeren.

16 — Punt 21 van dat arrest, alsook het arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 18 (cursivering van mij). Het Hof verwijst in de zaak *Trans Tirreno Express*, zonder onderscheid te maken, naar „andere staten”, wat logischerwijze ook derde staten en niet alleen andere lidstaten omvat. Weliswaar was in deze zaak bescherming van de fiscale bevoegdheid van andere lidstaten aan de orde, maar eerbiediging van het territorialiteitsbeginsel is uiteraard ook aan de orde wanneer het om derde landen gaat. Zoals de Griekse regering ter terechtzitting heeft verklaard, vloeit dit ook voort uit de noodzaak om de territoriale werkdingsfeer van het gemeenschappelijk BTW-stelsel zoals vastgesteld in de artikelen 2 en 3, lid 2, van de Zesde richtlijn, te respecteren. Zie ook B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, reeds aangehaald, blz. 3, 4.

voor de toepassing van het gemeenschappelijke BTW-stelsel geldt, dat het „geen inbreuk maakt op de fiscale bevoegdheden van andere staten”.<sup>17</sup> Een lidstaat mag de werkingssfeer van zijn belastingwetgeving wel tot internationale wateren uitbreiden, maar niet tot een „plaats [...] die onder de soevereiniteit van een andere lidstaat valt”.<sup>18</sup> De fiscale bevoegdheid van een lidstaat om het gemeenschappelijke BTW-stelsel toe te passen, eindigt dus conform het territorialiteitsbeginsel daar waar de fiscale bevoegdheid van derde landen om belasting te heffen over de op hun eigen grondgebied verrichte leveringen van goederen begint.

*C — De gevolgen van een tussenstop buiten de Gemeenschap voor de leveringen van goederen aan boord van een vervoermiddel*

23. Voor het antwoord op de vraag van het Bundesfinanzhof moet worden nagegaan welke gevolgen een tussenstop buiten de Gemeenschap heeft voor de belasting over leveringen van goederen aan boord van een vervoermiddel.

24. Zoals eerder opgemerkt, bevat artikel 8 van de Zesde richtlijn een vereenvoudigde regeling voor de heffing van BTW over

leveringen van goederen aan boord van een vervoermiddel tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer. Deze leveringen blijven onder één enkele BTW-regeling vallen: die van de staat waar dit intracommunautaire vervoer begint. Daardoor wordt de algemene regel van strikte territorialiteit in lid 1, sub b, van dit artikel uitgesloten en behoeft tijdens de reis niet telkens de nationale BTW-regeling van de gepasseerde lidstaat te worden toegepast.<sup>19</sup>

25. Wanneer er sprake is van tussenstops buiten de Gemeenschap valt om de eerder vermelde redenen te rechtvaardigen dat tijdens die tussenstops op een grondgebied dat onder de fiscale bevoegdheid van een derde land valt, de toepassing van het gemeenschappelijk BTW-stelsel bij leveringen van goederen op dat grondgebied wordt geschorst. Dit rechtvaardigt echter niet dat men de vereenvoudigde regeling niet toepast op het gehele resterende gedeelte van de reis, over het grondgebied van de Gemeenschap zelf of door internationale wateren, of zelfs als het vervoermiddel de territoriale ruimte van derde landen enkel maar transiteert, zonder dat zich een echt conflict met de fiscale bevoegdheid van andere staten voordoet.

19 — Ook in de doctrine wordt algemeen aangenomen dat deze regel „the general rule in the Sixth Directive with regard tot the supply of goods” vormt. (B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, deel I, IBFD Publications, 2005, blz. 557, in het bijzonder blz. 559, 560). Dit uiteraard vooropgesteld dat het betrokken goed geen goed is dat moet worden verzonden of vervoerd, een geval waarop artikel 8, lid 1, sub a, van toepassing is.

17 — Arrest Trans Tirreno Express, reeds aangehaald, punt 21.

18 — Arrest Trans Tirreno Express, reeds aangehaald, punt 18.



26. Immers, een splitsing in verschillende intracommunautaire gedeelten — ten gevolge van een onderbreking van de toepassing van de vereenvoudigingsmaatregelen wegens een tussenstop buiten de Gemeenschap — van wat in feite één reis binnen de Gemeenschap is (voorzover de twee verstoppen, de plaats waar de passagiers aan en van boord gaan, beide op het grondgebied van de Gemeenschap liggen), zou rechtstreeks ingaan tegen het aan punt c ten grondslag liggende doel van vereenvoudiging. Het doel om een conflict te vermijden met de fiscale soevereiniteit van derde landen in hun havens rechtvaardigt evenmin dat de toepassing van deze vereenvoudigingsmaatregelen verder wordt beperkt dan nodig is om dat doel te bereiken. Daartoe kan worden volstaan met schorsing van de toepassing van de BTW-regeling van de staat van herkomst tijdens een tussenstop buiten de Gemeenschap.

27. Bijgevolg moet artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een intracommunautaire reis in zijn geheel onder daarin vastgestelde vereenvoudigingsmaatregelen valt, dus vanaf de eerste plaats op het grondgebied van Gemeenschap waar de passagiers aan boord komen tot de laatste plaats op het grondgebied van de Gemeenschap waar de passagiers hun reis kunnen beëindigen. In geval van tussenstops buiten de Gemeenschap tussen deze twee plaatsen behoeft dat slechts te leiden tot

schorsing van de toepassing van deze maatregelen gedurende elke tussenstop.<sup>20</sup>

28. Niets rechtvaardigt, eerder is het andersom, dat de reis bij elke terugkeer in de Gemeenschap telkens onder andere BTW-regels valt. Dat zou het gevolg zijn wanneer het territorialiteitsbeginsel van artikel 8, lid 1, sub b, werd gevolgd of wanneer de regeling van punt c van deze bepaling steeds opnieuw werd toegepast.<sup>21</sup>

29. De hier voorgestelde uitlegging van artikel 8, lid 1, sub c, in die zin dat een tussenstop buiten de Gemeenschap enkel tijdens de duur van de tussenstop een reden voor schorsing van de toepassing van de daarbij ingevoerde vereenvoudigingsmaatregelen oplevert, staat er niet aan in de weg dat de reis binnen de Gemeenschap deel uitmaakt van een langere reis, met eventueel een plaats van vertrek en/of aankomst buiten de Gemeenschap. Dat is precies de betekenis van de vermelding van een eventuele „tussenstop buiten de Gemeenschap” in het

20 — Gedurende de tussenstop van het vervoermiddel in een haven van een derde land vallen de aan boord verrichte leveringen van goederen dus niet onder de BTW-regeling van de eerste lidstaat waarin de intracommunautaire reis is begonnen. Het betrokken vervoermiddel valt tijdens deze periode volledig onder de fiscale bevoegdheid van een derde land en dus vinden de tijdens deze tussenstop aan boord verrichte leveringen van goederen duidelijk buiten de territoriale werkingssfeer van de Zesde richtlijn plaats.

21 — Om de reeds vermelde redenen kan ik mij niet aansluiten bij de uitlegging van artikel 8, lid 1, sub c, door B. Terra, J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, reeds aangehaald biz. 560, noot 552, met het daar genoemde voorbeeld.

laatste gedeelte van de definitie van de plaats van vertrek of de plaats van aankomst van het vervoer.<sup>22</sup> Op die gedeelten van de reis zonder intracommunautair karakter is de vereenvoudigde regeling van punt c uiteraard niet van toepassing.

30. Ook wanneer een reis bijvoorbeeld in Duitsland begint en er voor de passagiers nergens een aankomst op het grondgebied van de Gemeenschap op het programma staat, zal deze reis geen intracommunautair karakter hebben, zodat aan boord verrichte territorialiteitsbeginsels van de bepaling sub b vallen. In die gevallen zullen de leveringen van goederen die zich op het moment van de levering op Duits grondgebied bevinden, onder de Duitse BTW vallen.

*D — De voor het begrip „tussenstop buiten de Gemeenschap” voorgestelde uitlegging*

31. Noch de tekst noch het doel waarmee het begrip tussenstop buiten de Gemeenschap in punt c is opgenomen, verschaft een nauwkeurige indicatie, welke uitleg van dit begrip duidelijk de meest juiste is.

<sup>22</sup> — In dit verband moet de aandacht worden gevestigd op het feit dat bijvoorbeeld in Duitsland deze woorden niet aan het eind van de in § 3e, lid 2, UStG opgenomen definities van „plaats van vertrek van een vervoer van passagiers” en „plaats van aankomst van een vervoer van passagiers” voorkomen, zoals wel het geval is in de Zesde richtlijn.

32. Op grond van de beschikbare elementen, vooral het teleologische element, kunnen enerzijds sommige uitleggingen van dit begrip buiten beschouwing blijven omdat zij bijzonder slecht met de nagestreefde doelstellingen te verenigen zijn, maar zijn er anderzijds ook verschillende mogelijke en even verdedigbare uitleggingen denkbaar.

33. De uitlegging van het Finanzamt, die door de Duitse regering wordt gesteund, is volgens mij duidelijk een uitlegging die onverenigbaar met de betrokken doelstellingen is. Die uitlegging zou in feite tot gevolg hebben dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel toepasselijk wordt op leveringen van goederen tijdens het verblijf van het schip op het grondgebied van een derde land, terwijl de passagiers daar van boord kunnen gaan en kunnen gaan winkelen. Volgens mij is een uitlegging van het begrip tussenstop die tot dit resultaat leidt, gelet op het nagestreefde doel, absoluut niet geschikt om conflicten met de fiscale bevoegdheid van derde landen op hun grondgebied te voorkomen.<sup>23</sup>

34. Wat de mogelijke uitleggingen betreft die mij verenigbaar met het doel van de regeling lijken, zal het Hof per saldo moeten kiezen uit verschillende gelijkkelijk verdedig-

<sup>23</sup> — Daarbij komt dat uitgaande van de letter van de tekst, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, de wetgever in de in punt c gegeven definities van de plaats van vertrek en de plaats van aankomst van het vervoer uitdrukkelijk verwijst naar het aan boord komen van nieuwe passagiers en het definitief van boord gaan van passagiers, doch dit met betrekking tot het begrip tussenstop nalaat.

bare oplossingen, die voornamelijk van elkaar afwijken in de meer of minder strikte manier waarop ze het door de wetgever beoogde tweeledige doel nastreven: vereenvoudiging van de geldende belastingregeling en voorkoming van conflicten met de fiscale soevereiniteit van derde landen op grondgebieden buiten de Gemeenschap.

35. Een van deze teleologisch verdedigbare uitleggingen, die zo strikt mogelijk waarborgt dat geen conflicten ontstaan met de fiscale bevoegdheid van een derde land waarin een tussenstop plaatsvindt, is die waarbij het begrip tussenstop eenvoudig wordt uitgelegd als een stop op een daartoe voor het betrokken vervoermiddel geschikte plaats (haven, luchthaven, station).<sup>24</sup> Het gemeenschappelijke BTW-stelsel is dan, ongeacht de mogelijkheid voor de passagiers om bijvoorbeeld een schip te verlaten tijdens een tussenstop in een haven van een derde land, niet van toepassing op de tijdens deze tussenstop aan boord verrichte leveringen van goederen, omdat het schip volledig onder de fiscale soevereiniteit van de havenstaat valt. Dit is een uitlegging die het doel om conflicten met de territoriale bevoegdheid van derde landen te voorkomen weliswaar strikt respecteert, maar aanleiding zou kunnen geven tot misbruik. Toepassing van de regeling van punt c op aan boord verrichte leveringen van goederen mag hierbij immers worden geschorst tijdens een tussenstop die louter het gevolg is van een

besluit om een vervoermiddel tijdens zijn reis binnen de Gemeenschap te laten stoppen op het grondgebied van een derde land.

36. Een andere teleologisch verdedigbare uitlegging voor het begrip tussenstop is voorgesteld door de Commissie en in vrijwel identieke bewoordingen door de Griekse regering, alsmede door verzoekster. Hun redenering komt erop neer dat, wil er sprake zijn van een tussenstop in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, het noodzakelijk is dat de reiziger de mogelijkheid heeft om het betrokken vervoermiddel te verlaten, al is het maar voor korte tijd, en in het derde land waar de tussenstop plaatsvindt te gaan winkelen. Pas onder die omstandigheden dreigt door de toepassing van het BTW-stelsel op aan boord verrichte leveringen van goederen een conflict met de fiscale bevoegdheid van een derde land, dat vermeden moet worden. Dit betekent dus dat enkel wanneer kan worden gekozen tussen aankoop van goederen in het vervoermiddel of erbuiten, een echt bevoegdheidsconflict zou kunnen ontstaan dat in het licht van de door de wetgever bij de invoering van het begrip tussenstop in punt c nagestreefde doelstellingen onaanvaardbaar is. Met andere woorden, het ongewenste bevoegdheidsconflict doet zich pas voor, wanneer op een bepaalde plaats, zoals een haven, die juridisch onder de fiscale soevereiniteit van de havenstaat valt, winkels aan boord van daar aanleggende schepen, hoewel zij dezelfde markt bewerken als winkels aan de wal,

<sup>24</sup> – Dit standpunt vindt ook steun in de Engelse versie van de tekst waarin eenvoudig sprake is van een „stop” buiten het grondgebied van de Gemeenschap.

krachtens het gemeenschapsrecht onder een regeling van indirecte belasting vallen die verschilt van die waaronder de laatstgenoemde winkels in die staat vallen.

37. Deze laatste uitlegging is niet helemaal in overeenstemming met het beginsel dat het vervoermiddel volledig onder de fiscale soevereiniteit valt van de staat waar het zich

bevindt, en met het doel om eventuele fiscale bevoegdheidsconflicten met derde landen te voorkomen. Ik denk echter dat deze uitlegging de voorkeur verdient omdat, wanneer het niet mogelijk is van boord te gaan om te gaan winkelen, het ontstaan van een conflict doordat op leveringen van goederen aan boord een andere regeling toepasselijk is dan de op het grondgebied van het derde land geldende regeling, eigenlijk nogal hypothetisch is.

#### IV — Conclusie

38. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Reisonderbrekingen van een schip in havens van derde landen, tijdens welke de passagiers het schip slechts voor korte tijd kunnen verlaten, bijvoorbeeld voor bezichtigingen, zonder daar de reis te kunnen beginnen of te kunnen beëindigen, vormen ‚tussenstops buiten de Gemeenschap’ in de zin van artikel 8, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG, en bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de passagiers de mogelijkheid hebben om op het grondgebied van dat derde land aankopen te doen; in dit geval wordt de toepassing van deze bepaling voor de duur van de tussenstop geschorst.”