SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache 51/88 *

I — Sachverhalt und schriftliches Verfahren

1. Nach Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) (nachstehend: Sechste Richtlinie) gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solches Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort. Nach Absatz 2 Buchstabe d dieses Artikels gilt jedoch als Ort einer Dienstleistung bestehend aus der Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen — außer Beförderungsmitteln —, die vom Vermieter von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der dortigen Nutzung ausgeführt werden, der Ort der Nutzung.

2. Die Sechste Richtlinie wurde geändert durch die Zehnte Richtlinie 84/386/EWG des Rates vom 31. Juli 1984 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in Abänderung der Richtlinie 77/388/EWG — Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen (ABl. L 208, S. 58) nachstehend: Zehnte Richtlinie). Diese Richtlinie sollte spätestens am 1. Juli 1985 in Kraft treten. Nach ihrer vierten Begründungserwägung ist bei der Vermietung von Beförderungsmitteln aus Kontrollgründen Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie strikt anzuwenden und somit als Ort der Dienstleistung der Ort des Dienstleistenden anzusehen.

3. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, Knut Hamann, vercharterte im Rahmen seines Unternehmens in den Jahren 1980 und 1981, um die es in dem Rechtsstreit geht, hochseegehende Segeljachten ohne Mannschaft.

4. Die Charterer übernahmen die Jachten im Heimathafen Kiel (Bundesrepublik Deutschland) und verließen im allgemeinen die deutschen Hoheitsgewässer, um vor allem in dänischen und schwedischen Gewässern, aber auch bis nach Norwegen und Finnland zu segeln. Sie kehrten erst kurz vor Ablauf der Mietdauer zur Rückgabe der Jachten zurück, die somit hauptsächlich außerhalb des deutschen Erhebungsgebiets eingesetzt wurden.

5. Hamann erklärte für die Geschäftsjahre 1980 und 1981 einen steuerfreien Umsatz, der vom Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (nachstehend: Finanzamt) vorbehaltlich einer nach deutschem Steuerrecht vorgesehenen Nachprüfung entsprechend festgesetzt wurde.

6. Bei einer 1983 vorgenommenen Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, daß es sich bei der Vercharterung

* Verfahrenssprache: Deutsch.

der Hochseejachten um eine Vermietung von Beförderungsmitteln handele, die als im Inland erbrachte steuerpflichtige Leistung anzusehen sei. Er berechnete deshalb für die Geschäftsjahre 1980 und 1981 die entsprechende Umsatzsteuer. Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Prüfers an und änderte die Umsatzsteuerbescheide für 1980 und 1981 demgemäß.

7. Hamann erhob gegen die Bescheide des Finanzamts, das seine Einsprüche zurückgewiesen hatte, Klage beim Finanzgericht Hamburg. Er vertrat die Ansicht, daß die Vercharterung von Hochseejachten nicht gemäß § 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes von 1980 der Umsatzsteuer unterliege, weil er einen Umsatz erzielt habe, der außerhalb des deutschen Erhebungsgebiets nicht steuerbar sei, da die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände dort erfolge, wo die Gegenstände verwendet würden. Die Ausnahme für die Vermietung von Beförderungsmitteln liege nicht vor, da Hochseejachten keine solchen Beförderungsmittel seien.

8. Das Finanzamt vertrat dagegen die Ansicht, daß die Hochseejachten Beförderungsmittel im Sinne des deutschen Rechts seien und die Vermietung dieser Gegenstände deshalb eine Tätigkeit darstelle, die dort zu besteuern sei, wo der Vermieter den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe, nämlich in Deutschland.

9. Das Finanzgericht Hamburg hat die Auffassung vertreten, daß die Sondervorschrift für Beförderungsmittel deshalb in das deutsche Umsatzsteuergesetz von 1980 aufgenommen worden sei, um die Sechste Richtlinie getreulich in nationales Recht umzusetzen.

10. Da das Finanzgericht davon ausgegangen ist, daß der Rechtsstreit eine Beurteilung der Auslegung der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Regelung umfasse, hat es mit Beschluß vom 22. Dezember 1987 das Verfahren ausgesetzt, bis der Gerichtshof im Wege der Vorabentscheidung gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag über folgende Frage entschieden hat:

„Ist Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß hochseegehende Segeljachten, deren Mieter diese Jachten zum Zweck der Ausübung des Segelsports nutzen, als Beförderungsmittel im Sinne dieser Richtlinie anzusehen sind?"

11. Der Beschluß des Finanzgerichts ist am 17. Februar 1988 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

12. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Daniel Calleja, Juristischer Dienst der Kommission, im Beistand des der Kommission im Rahmen des Beamtenaustauschprogramms zur Verfügung gestellten Beamten Reinhard Wagner, am 6. Mai 1988, das Finanzamt, vertreten durch seinen Vorsteher, am 11. und 17. Mai 1988, Knut Hamann, Kläger des Ausgangsverfahrens, vertreten durch Rechtsanwalt P. Müller-Kemler, Hannover, am 13. Mai 1988 und die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch den Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft Martin Seidel im Beistand von Rechtsanwalt Jochim Sedemund, Köln, am 16. Mai 1988.

13. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des General-

anwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

14. Der Gerichtshof hat die Rechtssache gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung mit Entscheidung vom 27. Oktober 1988 an die Zweite Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. *Knut Hamann,* Kläger des Ausgangsverfahrens, weist zunächst darauf hin, daß die Auslegung des Begriffs „Beförderungsmittel" in der Bundesrepublik Deutschland sehr streitig sei. Er führt sodann aus, daß der bisher sorgfältigste Versuch einer Abgrenzung in einem Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29. September 1983 gemacht worden sei. Nach dieser Entscheidung sei bei der Einordnung von Gegenständen, die sowohl als „sportliche Beförderungsmittel" als auch als „befördernde Sportgeräte" nutzbar seien, maßgebend darauf abzustellen, welche Eigenschaft und Zweckbestimmung, die dem Gerät das Gepräge gäben, nach der Verkehrsauffassung und den tatsächlichen Gegebenheiten überwögen. Das Finanzgericht habe festgestellt, daß Segelboote grundsätzlich nicht zu den Beförderungsmitteln gehörten. Die Beförderung der Segler — bzw. der Ausrüstung und Ladung dieser Segler — zu irgend einem Ort sei grundsätzlich nur das faktische Ergebnis, nicht aber der Zweck oder gar der Hauptzweck des Segelns. Hauptzweck des Charterns einer solchen hochseegehenden Segeljacht sei die sportliche Betätigung und die Erholung. Die Fortbewegung von Menschen und Sachen spiele hierbei nur eine Nebenrolle und sei eine Begleiterscheinung, die lediglich in Kauf genommen werde, weil die eigentliche Betätigung des Segelns ohne sie nicht möglich sei. Dies sei der Grund, weshalb das Segelboot nach der angeführten Entscheidung in erster Linie ein Sport- und Freizeitgerät und damit kein Beförderungsmittel im Sinne des Steuerrechts sei.

Hamann räumt ein, daß der Bundesfinanzhof in seinem Beschluß vom 8. Dezember 1983 anderer Ansicht gewesen sei, denn er habe entschieden, daß die Beförderung eine Folge der Bewegung des Fahrzeugs sei und daß die Tatsache der Beförderung durch ein (dafür geeignetes) Fahrzeug nicht entfalle, wenn das Motiv des Segelns nicht in dem wirtschaftlichen Nutzen einer Beförderung zur See gesehen werde, sondern in der sportlichen Betätigung oder in anderen Gründen der Freizeitgestaltung. Hamann vertritt die Ansicht, wenn man dieser Entscheidung mit allen Konsequenzen folge, gelange man zu unerwünschten Ergebnissen, und führt als Beispiel das gemietete Surfbrett, das gemietete Rennrad und das gemietete Rennauto an. Er verweist außerdem auf die Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 7. April 1981 über die gewerbsmäßige Vermietung und Benutzung von Sportbooten im Küstenbereich (BGBl. 1981, S. 343), die ausdrücklich auf den Sport- oder Erholungszweck abstelle, zu dem das Sportboot verwendet werde.

Im Ergebnis vertritt Hamann die Ansicht, daß ein Beförderungsmittel im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nur ein Gegenstand sein könne, dessen Hauptzweck die Beförderung von Personen oder Sachen von einem Ort zu einem anderen, also eine Transportleistung sei. Stelle man im Gegensatz hierzu allein darauf ab, ob der Gegenstand und mit ihm die auf oder an ihm befindlichen Personen oder Sachen sich bewegten, dann entferne man sich unzulässig weit vom Begriff „Beförderungsmittel". Hauptzweck der Benutzung einer Segeljacht, insbesondere einer Hochseejacht, sei nicht die Beförderung von Personen oder Sachen von einem Ort zum anderen, sondern allein die Ausübung des Segelsports. Wer ein Beförderungsmittel beispielsweise von Kiel nach Kopenhagen

suche, wähle mit Sicherheit keine Segeljacht.

Hamann schlägt deshalb vor, auf die Frage wie folgt zu antworten:

„Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß hochseegehende Segeljachten, deren Mieter diese Jachten zum Zwecke der Ausübung des Segelsports nutzen, nicht Beförderungsmittel im Sinne dieser Richtlinie sind."

2. Das *Finanzamt,* Beklagter des Ausgangsverfahrens, führt aus, daß die Sondervorschrift der Sechsten Richtlinie für Beförderungsmittel geschaffen worden sei, um für die Praxis unüberwindbare Abgrenzungs- und Nachweisprobleme im Interesse einer Vereinfachung der Besteuerung zu vermeiden. Der dieser Regelung zugrundeliegende Vereinfachungsgedanke erfordere es, den Begriff „Beförderungsmittel" weit zu fassen, und zwar dahin, daß er für sämtliche der Beförderung von Menschen oder Sachen dienenden Gegenstände zu gelten habe, bei denen die Bestimmung des Ortes der Nutzungsgewährung zu praktischen Schwierigkeiten führe. Zur Stützung seiner Auffassung führt das Finanzamt den Bericht des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer vom 22. September 1983 an. Danach würden als Beförderungsmittel außer Sport- und Vergnügungsbooten auch Fahrräder und Reitpferde genannt, die ebenfalls fast ausschließlich zu sportlichen Zwecken oder zu solchen der Vergnügungs- oder Freizeitgestaltung vermietet zu werden pflegten. Der Kläger verkenne bei der von ihm vertretenen Auslegung des Begriffs „Beförderungsmittel", daß jede Beförderung, gleich mit welchem Mittel, nicht nur der reinen Ortsveränderung diene, sondern daß damit zwangsläufig in erster Linie andere Zwecke verfolgt würden, so daß eine Abgrenzung nach Haupt- und Nebenzweck der Fortbewegung kaum durchführbar und unpraktikabel sei.

3. Die *Regierung der Bundesrepublik Deutschland* ist der Ansicht, daß die gestellte Frage zu bejahen sei. Diese Auslegung ergebe sich aus dem allgemeinen Verständnis des Begriffs „Beförderungsmittel" sowie aus dem Sinn und Zweck der Regelung des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie. Da der Richtliniengeber der Gemeinschaften auf die Definition dieses Begriffs verzichtet habe, sei er offensichtlich insoweit von einem feststehenden Sprachgebrauch sowie von einer überkommenen einheitlichen Verwaltungspraxis in den Mitgliedstaaten ausgegangen. Nach diesem Sprachgebrauch sei für ein Beförderungsmittel wesentlich, daß es der Fortbewegung von Personen oder Gütern diene, wobei die Fortbewegung Selbst- oder Hauptzweck der Tätigkeit sein müsse. Zwei Voraussetzungen seien für den Begriff „Beförderungsmittel" demnach wesentlich: die unmittelbare Eignung zur Raumüberwindung und die bestimmungsgemäße Verwendung zur Beförderung von Personen oder Gegenständen. Die Segeljacht erfülle die beiden Voraussetzungen, die an ein Beförderungsmittel zu stellen seien, selbst wenn sie ausschließlich zum Zweck der Ausübung des Segelsports benutzt werde. Der Zweck der Beförderung sei unerheblich. Nach der Sechsten Richtlinie werde die Vermietung eines Gegenstands als Dienstleistung versteuert, unabhängig von Umfang und Art der Nutzung. Die gesamte Regelung des Artikels 9 der Richtlinie betreffe nicht die Frage, ob überhaupt eine Benutzung erfolge, sondern erschöpfe sich in der Festlegung des Ortes der Besteuerung.

Diese Auslegung werde durch Artikel 15 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bestätigt,

wonach Sportboote ausdrücklich als Beförderungsmittel eingestuft würden. Sie werde auch durch den Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer gestützt, der sich in seiner zwölften Sitzung vom 30. Juni bis 1. Juli 1981 dafür ausgesprochen habe, Sport- und Vergnügungsboote als Beförderungsmittel anzusehen.

4. Die *Kommission* macht geltend, um Kompetenzkonflikte in dem Fall zu vermeiden, in dem eine Dienstleistung unter die Rechtsordnungen von mehr als einem Mitgliedstaat fallen könne, habe Artikel 9 Absatz 1 abweichend vom strengen Territorialitätsprinzip die allgemeine Regel aufgestellt, daß als Ort einer Dienstleistung der Ort gelte, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung habe, von wo aus die Dienstleistung erbracht werde; von dieser allgemeinen Regel sehe Absatz 2 eine Reihe von Ausnahmen für besondere Dienstleistungen vor, bei denen die fiktive Ortsbestimmung für die Dienstleistung am Sitz des Dienstleistenden ungeeignet wäre und für die andere Bezugskriterien genannt würden. Der Umkehrschluß aus Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d habe zur Folge, daß der Ort einer Dienstleistung, die aus der Vermietung von Beförderungmitteln bestehe, nach dem in Artikel 9 Absatz 1 festgelegten Grundsatz stets der Sitz des Dienstleistenden sei.

Die Frage, ob der Begriff „Beförderungsmittel" auf ein Segelboot anwendbar ist, ist nach Ansicht der Kommission zu bejahen. Sie räumt ein, daß der Begriff „Beförderungsmittel" in der Sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich definiert sei. Dennoch handele es sich um einen gemeinschaftlichen Begriff, der weit auszulegen sei. Diese Auslegung, die bereits aus dem umfassenden Begriff in der deutschen Fassung der Richtlinie hergeleitet werden könne („außer Beförderungsmitteln") werde durch die anderen Sprachfassungen bestätigt, weil in ihnen von Beförderungsmitteln jeglicher Art die Rede sei. Artikel 15 Absatz 2 der Richtlinie unterstütze diese Ansicht; aus den Worten „sowie von sonstigen Beförderungsmitteln" gehe eindeutig hervor, daß Sportboote Beförderungsmittel im Sinne der Sechsten Richtlinie seien. In allen Sprachfassungen habe der Richtliniengeber der Gemeinschaft eine weitgefaßte und allgemeine Formulierung gewählt, die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszulegen sei. Durch die Verwendung des Begriffs „sonstige Beförderungsmittel" habe der Richtliniengeber der Gemeinschaft diese Bestimmung auf die Fahrzeuge ausdehnen wollen, die eine solche Beförderungsfunktion erfüllen könnten, und der Begriff „Beförderungsmittel" umfasse eine für die Seeschiffahrt außerhalb der nationalen Hoheitsgewässer geeignete Segeljacht, selbst wenn sie in erster Linie für die Sportschiffahrt genutzt werde. Ein Segelschiff sei mithin stets ein Beförderungsmittel, wenn man sich mit ihm von einem Ort zum anderen begeben könne. Dies sei aber bei hochseetüchtigen Segeljachten stets der Fall.

Die Kommission weist darauf hin, daß der Beratende Ausschuß für die Mehrwertsteuer 1981 einstimmig für eine weitgefaßte Auslegung des Begriffs „Beförderungsmittel" gestimmt habe und daß die meisten Delegationen die Auffassung vertreten hätten, dieser Begriff umfasse auch Sportboote.

Die Kommission führt außerdem die Richtlinie 83/182 des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel (ABl. L 105, S. 59) an, die eine Befreiung von Umsatzsteuern

und sonstigen Verbrauchsabgaben bei der Einfuhr bestimmter Beförderungsmittel vorsehe, zu denen Wassersportfahrzeuge gehörten. Der Begriff „Wassersportfahrzeuge" erfasse die im vorliegenden Fall betroffenen Schiffe.

Diese Auslegung stehe auch mit Sinn und Zweck der Richtlinie in Einklang. In den Begründungserwägungen des Kommissionsvorschlags für die Sechste Richtlinie sei die Anknüpfung des Ortes der Dienstleistung an die berufliche Tätigkeit oder den Wohnsitz des Dienstleistenden in Artikel 9 Absatz 1 im wesentlichen aus Gründen der Vereinfachung geschehen und um allen Auslegungsschwierigkeiten aus dem Wege zu gehen, die sich aus dem Begriff der „Verwendung oder Auswertung einer Dienstleistung" ergeben könnten. Bei der Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände — mit Ausnahme von Beförderungsmitteln, die vom Vermieter von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der dortigen Nutzung ausgeführt würden — gelte dagegen der Ort der Nutzung als Dienstleistungsort. Dies sei zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich erschienen, die durch unterschiedlich hohe Mehrwertsteuersätze entstehen könnten. Diese Gründe gälten aber nicht bei Beförderungsmitteln. Es würden sich nämlich Kontrollprobleme stellen, da die genannten Güter bereits ihrer Definition nach beweglich seien und leicht die Grenzen überschreiten könnten. Dieses Kontrollproblem entstehe bei Sportsegelbooten der in Rede stehenden Art mindestens ebenso wie bei anderen Beförderungsmitteln. Bei einer anderen als der von der Kommission vorgeschlagenen Auslegung entstünden gerade die Probleme, die durch die vereinfachende Regelung des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie hätten vermieden werden sollen.

Schließlich weist die Kommission darauf hin, daß die Boote im vorliegenden Fall nicht im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d „vom Vermieter von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat zum Zwecke der dortigen Nutzung ausgeführt" würden. Vielmehr übernähmen die Charterer die Jachten im Heimathafen Kiel. Dann müsse es aber bei der grundsätzlichen Regelung in Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie bleiben, selbst wenn Sportsegeljachten nicht als Beförderungsmittel im Sinne der fraglichen Vorschrift angesehen würden.

Aufgrund all dieser Erwägungen schlägt die Kommission vor, die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

„Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß hochseegehende Segeljachten, die von den Mietern für den Segelsport genutzt werden, als Beförderungsmittel im Sinne der genannten Bestimmung dieser Richtlinie anzusehen sind."

F. A. Schockweiler
Berichterstatter