DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)
15. marts 1989 *

I sag 51/88,

angående en anmodning, som Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Knut Hamann, Hamburg,

mod

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra d) i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det Fælles Merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden T. F. O'Higgins, dommerne G. F. Mancini og F. A. Schockweiler,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig D. Louterman,

efter at der er indgivet indlæg af:

— sagsøgeren i hovedsagen, Knut Hamann, ved advokat P. Müller-Kemler, Hannover,

— sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, ved dennes leder under skriftvekslingen,

* Processprog: Tysk.

— regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland ved M. Seidel, Ministerialrat i Forbundsøkonomiministeriet, bistået af advokat J. Sedemund, Køln,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, ved D. Calleja, Kommissionens Juridiske Tjeneste, bistået af R. Wagner, der som tysk tjenestemand er stillet til Kommissionens rådighed i forbindelse med en udvekslingsordning for tjenestemænd,

på grundlag af retsmøderapporten og efter den mundtlige forhandling den 14. februar 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 21. februar 1989,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 22. december 1987, indgået til Domstolen den 17. februar 1988, har Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det Fælles Merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Knut Hamann og Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (herefter benævnt »Finanzamt«) vedrørende spørgsmålet, om bortchartring fra en virksomhed i Forbundsrepublikken Tyskland af havkrydsere, som lejerne heraf anvender til sejlsport, er underlagt merværdiafgiftspligt i denne stat.

3 Det fremgår af hovedsagen, at Hamann er indehaver af et bådudlejningsfirma i Forbundsrepublikken Tyskland. De i sagen omhandlede havkrydsere blev hovedsagelig chartret til sejlads i danske og svenske, men også norske og finske farvande, og blev således hovedsagelig anvendt af lejerne uden for den tyske afgiftslovgivnings geografiske anvendelsesområde.

4 Før regnskabsårene 1980 og 1981 havde Hamann angivet en afgiftsfri omsætning, der blev godkendt af Finanzamt under forbehold af en senere efterprøvelse.

5 I forbindelse med en efterprøvelse i 1983 fandt kontrolmyndighederne, at Hamanns bortchartring af havkrydsere måtte betragtes som udlejning af transportmidler, der derfor måtte anses for afgiftspligtige indenlandske tjenesteydelser. Myndighederne beregnede derfor den heril svarende afgift for 1980 og 1981. Finanzamt tilsluttede sig vurderingen og traf for 1980 og 1981 beslutning om ændring af omfanget af afgiftspligten.

6 Hamann påklagede forgæves denne afgørelse administrativt og anlagde derfor sag ved Finanzgericht Hamburg. Han gjorde gældende, at bortchartring af havkrydsere ikke var momspligtig efter tysk lovgivning, da omsætningen havde fundet sted, dér hvor de udlejede løsøregenstande var blevet benyttet og dermed uden for det geografiske anvendelsesområde for tysk afgiftslovgivning. Den i tysk ret foreskrevne regel om, at ved udlejning af transportmidler skal udlejningen antages at være sket det sted, hvor udlejeren driver virksomhed, kunne efter Hamanns opfattelse ikke finde anvendelse, da havkrydsere ikke kan betragtes som transportmidler.

7 Finanzamt gjorde derimod gældende, at havkrydsere måtte være transportmidler i tysk lovgivnings forstand, og at udlejning af disse løsøregenstande var momspligtig på det sted, hvor udlejeren har etableret sin økonomiske virksomhed, dvs. på Forbundsrepublikken Tysklands territorium.

8 Finanzgericht Hamburg antog, at reglen vedrørende udlejning af transportmidler var blevet indført i tysk lovgivning med henblik på at gennemføre det sjette direktiv i national ret.

9 Finanzgericht gik herefter ud fra, at sagen indebar et spørgsmål om fortolkningen af de pågældende fællesskabsbestemmelser, hvorfor den ved kendelse af 22. december 1987, i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål

»Skal artikel 9, stk. 2, litra d), i det sjette direktiv fortolkes således at havkrydsere, som lejerne heraf anvender til udøvelse af sejlsport, skal anses som transportmidler i direktivets forstand?«

10 Vedrørende hovedsagens faktiske og retlige omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

11 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv, »[forstås] ved leveringsstedet for en tjenesteydelse det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted«.

12 Dernæst bemærkes, at artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv indeholder en række undtagelser til denne hovedregel. Særlig bestemmer artikel 9, stk. 2, litra d), at »leveringsstedet for tjenesteydelser i form af udlejning af sådanne løsøregenstande, bortset fra transportmidler af enhver art, som af en udlejer i en medlemsstat udføres til en anden medlemsstat med henblik på benyttelse i sidstnævnte stat, er det sted, hvor benyttelsen sker«.

13 Det følger heraf, at undtagelsen finder anvendelse på udlejning af løsøregenstande, bortset fra enhver art af transportmidler, der således falder ind under hovedregelen i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv.

14 For at kunne besvare den nationale rets spørgsmål er det således nødvendigt at afgøre, hvorvidt havkrydsere, der chartres til sejlsport, er transportmidler i den i artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv forudsatte betydning.

15 Hertil har Hamann anført, at definitionen af »transportmiddel« afhænger af den pågældende genstands primære formål. Det primære formål med at chartre en havkrydser er ikke at transportere personer og genstande fra et sted til et andet, men at dyrke sport eller lystsejlads. Det følger heraf, at de havkrydsere, der er omhandlet i hovedsagen, ikke kan betragtes som transportmidler efter artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv.

16 Kommissionen derimod har anført, at begrebet »transportmiddel« skal fortolkes bredt og omfatter enhver indretning, hvormed man kan bevæge sig fra et sted til et andet. Ifølge Kommissionen er derfor enhver sejlbåd et transportmiddel i sjette direktivs forstand, uanset om det primære formål med dens anvendelse er at dyrke sejlsport.

17 Kommissionens opfattelse må lægges til grund. Det fremgår nemlig af sjette direktivs syvende betragtning, at et af direktivets formål er at afgrænse anvendelsesområdet for medlemsstaternes nationale lovgivning rationelt, især med hensyn til tjenesteydelser. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås således af praktiske årsager det sted, hvor den, der yder tjenesten har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Ifølge betragtningen bør der dog gøres visse undtagelser fra denne hovedregel: Så for at undgå konkurrencefordrejning som følge af medlemsstaternes forskellige momssatser er leveringsstedet, for så vidt angår udlejning af løsøregenstande, det sted, hvor benyttelsen sker.

18 Disse betragtninger gælder imidlertid ikke for udlejning af transportmidler. I betragtning af at transportmidler let kan overskride landegrænser, er det vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker. Det er således nødvendigt at fastlægge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsopkrævning. Det er derfor, at sjette direktiv med hensyn til transportmidler af enhver art ikke har lagt det sted, hvor benyttelsen sker til grund, men, i henhold til hovedregelen, det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

19 I betragtning af begrundelsen for, at undtagelsen i artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv ikke omfatter transportmidler og under hensyn til at undtagelserne fra hovedreglen i sjette direktiv skal fortolkes snævert, skal havkrydsere betragtes som transportmidler som omhandlet i den nærmere bestemmelse i sjette direktiv, uanset om de af lejerne anvendes til at dyrke sejlsport i. Sejlbåde af denne type gør det nemlig muligt at transportere personer og genstande over store afstande, hvorfor det er vanskeligt at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker, og at lægge dette sted til grund ville derfor medføre en risiko for, at sådanne både ville kunne udlejes uden momsbetaling i strid med direktivets formål.

20 Denne fortolkning bekræftes af artikel 15, stk. 2, i sjette direktiv, hvorefter »lystfartøjer« — herunder havkrydsere — omfattes af »ethvert andet transportmiddel til privat brug«.

21 Samme fortolkning er i øvrigt gentaget i Rådets direktiv 83/182/EØF af 28. marts 1983 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (EFT L 105, s. 59), hvis artikel 1, stk. 1, bestemmer, at »lystfartøjer« omfattes af direktivets anvendelsesområde og henhører således under begrebet »visse transportmidler«.

22 Den nationale rets spørgsmål skal derfor besvares således, at havkrydsere, som af lejerne anvendes til udøvelse af sejlsport, er transportmidler som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra d), i sjette direktiv.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, der har indgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Hamburg ved kendelse af 22. december 1987, for ret:

Havkrydsere, som af lejerne anvendes til udøvelse af sejlsport, er transportmidler som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det Fælles Merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. marts 1989.

J.-G. Giraud
justitssekretær

T. F. O'Higgins
formand for Anden Afdeling