RETSMØDERAPPORT
i sag 51/88 *

I — Faktiske omstændigheder og skriftvekslingen

1. Artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om afsætningsafgifter — Det Fælles Merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt: »det sjette direktiv«) foreskriver, at man ved leveringsstedet for en tjenesteydelse skal forstå 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. Dog gælder det ifølge bestemmelsens stk. 2, litra d), at leveringsstedet for tjenesteydelser i form af udlejning af 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.

2. Det sjette direktiv ændredes ved Rådets tiende direktiv 84/386/EØF af 31. juli 1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om afsætningsafgifter som ændring af direktiv 77/388/EØF — anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af løsøregenstande (EFT L 208, s. 58) (herefter benævnt »det tiende direktiv«). Direktivet skulle senest træde i kraft den 1. juli 1985. I direktivets fjerde betragtning anføres, at for så vidt angår udlejning af transportmidler, bør sjette direktivs artikel 9, stk. 1, af kontrolhensyn anvendes strengt, således at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejeren er etableret.

3. Sagsøger i hovedsagen, Knut Hamann, drev i de år, der i sagen er strid om, virksomhed i form af bortchartring af havkrydsere uden mandskab.

4. Lejerne overtog fartøjerne i Kiel, hvor de var registreret. De forlod normalt straks tysk territorialfarvand for overvejende at sejle i danske og svenske, men også i norske eller finske farvande. I almindelighed sejlede de først umiddelbart før udløbet af charterperioden tilbage med henblik på aflevering af fartøjerne, der således hovedsageligt blev benyttet uden for den tyske afgiftslovgivnings geografiske anvendelsesområde.

5. Hamann opførte i sit momsregnskab for 1980 og 1981 en afgiftsfri omsætning, der blev godkendt af Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (herefter benævnt »Finanzamt«) under forbehold af en i tysk afgiftslovgivning foreskrevet senere efterprøvelse.

6. I forbindelse med en undersøgelse i 1983 udtrykte toldmyndighederne den opfattelse, at bortchartring af havkrydsere måtte be-

* Processprog: tysk.

tragtes som udlejning af transportmidler, der måtte anses som afgiftspligtige indenlandske tjenesteydelser. Herefter opkrævede myndighederne afgift på grundlag af momsregnskaberne for 1980 og 1981. Finanzamt tilsluttede sig vurderingen og traf beslutning om ændring af omfanget af omsætningsafgiftspligten for 1980 og 1981.

7. Hamann klagede forgæves til Finanzamt og anlagde dernæst sag ved Finanzgericht Hamburg. Han gjorde gældende, at bortchartring af havkrydsere ikke var omsætningsafgiftspligtig i henhold til artikel 1 i den tyske lov om omsætningsafgift fra 1980, idet hans omsætning var oparbejdet uden for afgiftsbestemmelsernes egentlige geografiske anvendelsesområde og således ikke afgiftspligtig, idet udlejning af løsøregenstande sker på det sted, hvor benyttelsen sker. Den i bestemmelsen indeholdte undtagelse for udlejning af transportmidler kan ikke finde anvendelse, da havkrydsere ikke er transportmidler.

8. Finanzamt gjorde derimod gældende, at havkrydsere efter tysk lovgivning måtte anses for transportmidler, hvorfor udlejningen af disse genstande skulle beskattes på det sted, hvor udlejeren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, dvs. i Tyskland.

9. Finanzgericht Hamburg fandt, at den særlige bestemmelse om udlejning af transportmidler var blevet indsat i den tyske lov om omsætningsafgift fra 1980 med henblik på at foretage en korrekt gennemførelse af det sjette direktiv i national ret.

10. Finanzgericht antog, at sagen indebar et spørgsmål om fortolkningen af de nævnte fællesskabsretlige bestemmelser, hvorfor den under henvisning til EØF-Traktatens artikel 177 ved kendelse af 22. december 1987 udsatte sagen, indtil Domstolen har truffet afgørelse af følgende præjudicielle 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?«

11. Finanzgericht Hamburgs kendelse er registreret på Domstolens Justitskontor den 17. februar 1988.

12. I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for Domstolen for De Europæiske Fællesskaber er der indgivet skriftligt indlæg den 6. maj 1988 af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Daniel Calleja, Kommissionens Juridiske Tjeneste, bistået af Reinhard Wagner, der er tysk dommer, men stillet til Kommissionens rådighed i forbindelse med en udvekslingsordning for tjenestemænd; den 11. og 17. maj 1988 af den af Finanzamt bemyndigede, den 13. maj 1988 af sagsøgeren i hovedsagen, Knut Hamann, ved advokat P. Müller-Kemler, Hannover, og den 16. maj 1988 af regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland ved Martin Seidel, Ministerialrat i Forbundsøkonomiministeriet, bistået af advokat Jochim Sedemund, Køln.

13. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt general-

advokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

14. I medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1, har Domstolen den 27. oktober 1988 henvist sagen til Anden Afdeling.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

1. *Knut Hamann* har først gjort gældende, at fortolkningen af begrebet »transportmiddel« er meget omtvistet i Forbundsrepublikken Tyskland. Han har dernæst anført, at indtil nu er det klareste forsøg på at afgrænse begrebet sket i en dom fra Finanzgericht Schleswig-Holstein af 29. sepember 1983. I henhold til denne dom skal man ved tarifering af genstande, der kan anvendes dels som »sportslige transportmidler«, dels som »transporterende sportsredskaber« sondre efter, hvilken egenskab og hvilket formål, der er bestemt ud fra handelsbrug og af de faktiske forhold. Finanzgericht Schleswig-Holstein antog, at sejlbåde principielt ikke er transportmidler. Befordringen af sejlerne, hhv. deres udrustning og bagage til et givet sted, er i princippet kun det faktiske resultat af sejladsen, men slet ikke det væsentligste formål hermed. Det væsentligste formål med at chartre en havkrydser er at dyrke sejlsport og at hvile sig. At personer og ting bliver flyttet spiller kun en birolle og sker alene derved, at det ellers ikke ville være muligt at dyrke sejlsport. Derfor er en sejlbåd ifølge den påberåbte dom i første række en sport- og fritidsgenstand, og ikke et transportmiddel i afgiftslovgivningens betydning.

Hamann indrømmer, at Bundesfinanzhof i dom af 8. december 1983, udtrykte en anden opfattelse, idet den antog, at transport opstår ved, at et befordringsmiddel flytter sig, og (betragtet således) er der stadig tale om et transportmiddel, selv om formålet med sejlads ikke er at udnytte det fordelagtige i søtransport, men sportsudøvelse og andre fritidsbeskæftigelser. Hamann finder imidlertid, at dersom man fulgte denne afgørelse i dens fulde konsekvens, ville man komme til urimelige resultater. Han anfører for eksempel et lejet sejlbræt, en lejet racercykel eller en lejet racervogn; han henviser også til en bekendtgørelse af 7. april 1981 fra det tyske forbundstransportministerium om erhvervsmæssig udlejning og anvendelse af lystfartøjer i kystzonen (BGBl. 1981, 343), der udtrykkelig lægger vægt på den sportslige eller fritidsmæssige anvendelse af lystfartøjerne.

Hamann har konkluderet, at et transportmiddel i omsætningsafgiftsretlig betydning kun kan være en genstand, hvis væsentligste formål består i at transportere personer eller ting fra det ene sted til det andet, dvs. en transportpræstation. Hvis man derimod alene lægger vægt på, at genstanden, de personer eller ting, der befinder sig i den, flytter sig, fjerner man sig fra begrebet »transportmiddel«. Det væsentligste formål med en sejlbåd, i særdeleshed med en havkrydser, er ikke at transportere mennesker eller ting fra et sted til det andet, men alene at dyrke sejlsport. En person, der søger efter

et transportmiddel, for eksempel fra Kiel til København, vælger bestemt ikke en sejlbåd.

Sagsøgeren i hovedsagen har derfor foreslået Domstolen at besvare det stillede spørgsmål således:

»Artikel 9, stk. 2, litra d) i det sjette direktiv skal fortolkes således, at havkrydsere, som lejerne heraf anvender til udøvelse af sejlsport, ikke skal betragtes som transportmidler i direktivets betydning.«

2. *Finanzamt*, sagsøgte i hovedsagen, har anført, at sjette direktivs undtagelsesbestemmelse for transportmidler skyldes et ønske om at forenkle beskatningen og for at undgå uoverstigelige afgrænsnings- og bevisproblemer i praksis. Det forenklingshensyn, som disse regler hviler på, indebærer, at begrebet »transportmiddel« må forstås bredt, således at det finder anvendelse på alle genstande, der tjener til transport af mennesker og ting, og for hvilke det medfører praktiske problemer at fastlægge det sted, hvor anvendelsen sker. Til støtte herfor har Finanzamt påberåbt sig udtalelsen af 22. september 1983 fra Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift. I denne udtalelse er som transportmidler, udover både til sports- og lystsejlads, også opført cykler og rideheste, der sædvanligvis også næsten udelukkende udlejes til sports- eller fritidsformål. Finanzamt bemærker, at Hamann i sin fortolkning af »transportmiddel« ikke tager hensyn til, at enhver form for transport ikke blot tjener til at effektivere en flytning, men i første række altid andre formål, hvorfor en afgrænsning efter det primære og sekundære formål med denne flytning ikke er mulig at gennemføre.

3. *Regeringen for Forbundsrepublikken Tyskland* har anført, at Domstolen bør besvare spørgsmålet bekræftende. Denne fortolkning følger af ordet »transportmiddel« i dets almindelige betydning såvel som af mening og formål af artikel 9 i sjette direktiv. Da EF-lovgiveren har undladt at definere begrebet, er det åbenbart, at han i den forbindelse har baseret sig på sædvanlig sprogbrug og på en fælles administrativ praksis, som længe har været gældende i medlemsstaterne. Efter almindelig sprogbrug er det kendetegnende for et transportmiddel, at det tjener til at flytte personer og varer, idet flytningen i sig selv er selve formålet, eller det væsentlige formål med aktiviteten. Herved fremkommer to væsentlige betingelser for, at en genstand kan være omfattet af begrebet »transportmiddel«: Et transportmiddel skal direkte være egnet til at kunne bevæge sig og skal, alt efter dets udformning, kunne anvendes til at flytte personer eller ting. Ifølge Den Tyske Forbundsregering opfylder havkrydsere de to betingelser, som et transportmiddel skal opfylde, uanset at denne bådtype kun anvendes til udøvelse af sejlsport. Formålet med transporten er uden betydning. I henhold til sjette direktiv er udlejning af en løsøregenstand afgiftspligtig på samme måde som en tjenesteydelse, uanset omfanget af og måden for dens anvendelse. Reglerne i direktivets artikel 9 vedrører ikke spørgsmålet, hvorvidt genstanden er blevet benyttet, men har alene det formål at fastslå det sted, hvor benyttelsen sker.

Denne fortolkning er bekræftet i sjette direktivs artikel 15, stk. 2, der udtrykkeligt

henregner lystfartøjer til transportmidler. Fortolkningen støttes også af Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift, der under sin 12. samling fra den 30. juni til den 1. juli 1987 udtalte, at både til sport- og lystsejlads anses som transportmidler.

4. *Kommissionen* har anført, at man ønskede at undgå kompetencekonflikter i tilfælde, hvor en tjenesteydelse falder ind under mere end én medlemsstats retsorden, hvorfor artikel 9, stk. 1, som undtagelse fra et strengt anvendt territorialprincip, opstiller den hovedregel om, at ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor yderen har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, og hvorfra tjenesteydelsen leveres; fra hovedreglen gøres der i stk. 2 en række undtagelser for visse særlige tjenesteydelser, hvor fiktionen om leveringssted på tjenesteyderens hjemsted ikke holder, og hvor man derfor har opstillet andre kriterier. Modsætningsslutningen fra artikel 9, stk. 2, litra d), har til følge, at leveringsstedet for en tjenesteydelse, der består i udlejning af et transportmiddel, altid er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret sig, jfr. princippet i artikel 9, stk. 1.

Spørgsmålet om, hvorvidt udtrykket »transportmiddel« kan finde anvendelse på en sejlbåd, bør efter Kommissionens opfattelse besvares bekræftende. Kommissionen anerkender, at begrebet »transportmiddel« ikke er udtrykkelig defineret i det sjette direktiv. Den mener dog, at der er tale om et fællesskabsbegreb, der bør fortolkes bredt. Fortolkningen, der kan støttes på det almindelige udtryk, som benyttes i direktivets tyske version (»außer Beförderungsmittel«), bekræftes også i de øvrige sproglige versioner, hvor det drejer sig om transportmidler af enhvert art. Direktivets artikel 15, stk. 2, støtter denne fortolkning. Udtrykket »eller ethvert andet transportmiddel« viser klart, at lystfartøjer er transportmidler i sjette direktivs betydning. Ifølge Kommissionen har EF-lovgiveren i samtlige sproglige versioner valgt en bred og generel formulering, der skal fortolkes efter almindelig sprogbrug. Ved at anvende udtrykket »ethvert andet transportmiddel« har EF-lovgiveren haft til hensigt at lade bestemmelsen omfatte en helhed af indretninger, der kan opfylde denne funktion, og udtrykket »ethvert andet transportmiddel« indbefatter havgående sejlbåde, selv om det primære formål er at dyrke sejlsport. En sejlbåd er derfor altid et transportmiddel, fordi man benytter den til at begive sig fra et sted til et andet. Dette gælder også for havkrydsere.

Kommissionen har henvist til, at Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift i 1981 enstemmigt gik ind for en vid fortolkning af begrebet »transportmiddel«, og at flertallet af delegationerne fandt, at udtrykket omfattede lystfartøjer.

Kommissionen har også fremhævet 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), som foreskriver fritagelse for omsætningsafgifter og enhver an-

den forbrugsafgift ved midlertidig indførsel af visse transportmidler, herunder lystfartøjer. Kommissionen finder, at begrebet »lystfartøj« omfatter de i nærværende sag omhandlede både.

Efter Kommissionens opfattelse vil denne fortolkning tillige være i overensstemmelse med direktivets målsætning. Det fremgår af Kommissionens begrundelse af forslaget til sjette direktiv, at den i artikel 9, stk. 1, foretagne sammenkædning af leveringsstedet for en tjenesteydelse og det sted, hvor yderen har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller sin bopæl, i det væsentlige skyldes forenklingshensyn og ønsket om at undgå de fortolkningsvanskeligheder, der kunne følge af begrebet »stedet for anvendelse eller udnyttelse af en tjenesteydelse«. Med hensyn til udlejning af løsøregenstande er det derimod det sted, hvor benyttelsen sker, der anses for leveringsstedet, bortset fra transportmidler som af udlejer i en medlemsstat udføres til en anden medlemsstat med henblik på dér at anvende dem. Dette syntes nødvendigt for at undgå konkurrencefordrejning som følge af de forskellige momssatser. Disse betragtninger gælder imidlertid ikke for transportmidler. Der ville nemlig i praksis opstå kontrolproblemer, da de omhandlede genstande per definition er mobile og let kan overskride landegrænser. Kontrolproblemet findes såvel i relation til lystfartøjerne i denne sag som til ethvert andet transportmiddel. Hvis ikke man følger den af Kommissionen foreslåede fortolkning, opstår præcis de problemer, som den forenklede regel i sjette direktivs artikel 9 skulle gøre det muligt at undgå.

Kommissionen understreger endeligt, at i nærværende sag »[udføres]« bådene ikke »af en udlejer i en medlemsstat til en anden medlemsstat med henblik på benyttelse i sidstnævnte stat«, sådan som det foreskrives i artikel 9, stk. 2, litra d). Tværtimod overtager lejerne bådene i Kiel, hvor bådene er hjemmehørende. Også således må man følge princippet i direktivets artikel 9, stk. 1, selv om de omhandlede både ikke måtte blive anset som transportmidler efter direktivet.

Under henvisning til det anførte foreslår Kommissionen Domstolen at besvare spørgsmålet således:

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

F. A. Schockweiler
Refererende dommer