ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
15 maart 1989 *

In zaak 51/88,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht Hamburg, in het aldaar aanhangig geding tussen

K. Hamann, te Hamburg,

en

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: T. F. O'Higgins, kamerpresident, G. F. Mancini en F. A. Schockweiler, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: D. Louterman, administrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door:

— K. Hamann, verzoeker in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door P. Müller-Kemler, advocaat te Hannover;

— het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, verweerder in het hoofdgeding, voor de schriftelijke procedure vertegenwoordigd door zijn directeur;

* Procestaal: Duits.

— de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Seidel, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische Zaken, bijgestaan door J. Sedemund, advocaat te Keulen;

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Calleja, lid van haar juridische dienst, bijgestaan door R. Wagner, ambtenaar ter beschikking van de Commissie gesteld in het kader van een uitwisselingsprogramma voor ambtenaren;

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 14 februari 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 februari 1989,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 22 december 1987, ingekomen ten Hove op 17 februari daaraanvolgende, heeft het Finanzgericht Hamburg krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde richtlijn).

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen K. Hamann en het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (hierna: het Finanzamt) over de vraag, of in de Bondsrepubliek Duitsland belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is over de verhuur door een aldaar gevestigde onderneming van zeegaande zeiljachten voor de sportbeoefening.

3 Blijkens de processtukken is Hamann eigenaar van een in de Bondsrepubliek Duitsland gevestigde onderneming, die zich bezighoudt met de verhuur van jachten. De jachten worden gehuurd om voornamelijk in Deense en Zweedse, doch ook in Noorse en Finse wateren te gaan zeilen, en worden door de huurders dus hoofdzakelijk buiten het Duitse belastinggebied gebruikt.

4 Hamann gaf voor de aanslagjaren 1980 en 1981 een belastingvrije omzet op, die door het Finanzamt, onder voorbehoud van controle achteraf, dienovereenkomstig werd vastgesteld.

5 Bij een controle in 1983 stelde de controleur zich op het standpunt, dat de verhuur door Hamann van zeegaande jachten moest worden beschouwd als verhuur van vervoermiddelen, dus als een binnenlandse verrichting waarover belasting verschuldigd was. Hij berekende derhalve de daarover verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde voor de aanslagjaren 1980 en 1981. Het Finanzamt sloot zich bij de opvatting van de controleur aan en wijzigde de BTW-aanslagen voor 1980 en 1981 dienovereenkomstig.

6 Nadat zijn bezwaarschrift was afgewezen, stelde Hamann beroep in bij het Finanzgericht Hamburg. Hij voerde aan dat naar Duits recht over de verhuur van zeegaande zeiljachten geen BTW verschuldigd was, aangezien de omzet op de plaats van gebruik van de verhuurde zaken, dus buiten het Duitse belastinggebied, verwezenlijkt was. De naar Duits recht geldende regel voor de verhuur van vervoermiddelen, volgens welke als plaats van de verhuur wordt aangemerkt de plaats waar de verhuurder zijn activiteit uitoefent, kan volgens verzoeker in het onderhavige geval niet worden toegepast, aangezien zeegaande zeiljachten niet als vervoermiddelen zijn te beschouwen.

7 Het Finanzamt was evenwel van mening, dat zeegaande zeiljachten naar Duits recht vervoermiddelen zijn, en dat over de verhuur van deze vaartuigen dus BTW verschuldigd is op de plaats waar de verhuurder de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, dit wil zeggen op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland.

8 Volgens het Finanzgericht Hamburg is de bepaling inzake de verhuur van vervoermiddelen in de Duitse wettelijke regeling opgenomen om de Zesde richtlijn in nationaal recht om te zetten.

9 Van oordeel, dat voor de beslechting van het geschil de uitlegging van de betrokken gemeenschapsrechtelijke regeling noodzakelijk is, heeft het Finanzgericht bij beschikking van 22 december 1987 krachtens artikel 177 EEG-Verdrag de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de navolgende vraag:

„Moet artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zeegaande zeiljachten, die door de huurders voor het beoefenen van de zeilsport worden gebruikt, als vervoermiddelen in de zin van deze richtlijn zijn te beschouwen?"

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten en het rechtskader van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

11 Volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, wordt „als plaats van een dienst... aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats".

12 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet in een aantal uitzonderingen op deze algemene regel. Zo bepaalt artikel 9, lid 2, sub d, dat „de plaats van diensten die strekken tot de verhuur van een roerende lichamelijke zaak, met uitzondering van alle vervoermiddelen, welke door de verhuurder van een Lid-Staat naar een andere Lid-Staat wordt uitgevoerd om daar te worden gebruikt, de plaats (is) waar het gebruik plaatsvindt".

13 Daaruit volgt, dat de uitzondering voor de verhuur van roerende lichamelijke zaken niet geldt voor de vervoermiddelen, die dus aan de algemene regeling van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn onderworpen blijven.

14 Om de vraag van de verwijzende rechter te kunnen beantwoorden, moet worden nagegaan, of zeegaande jachten die voor het beoefenen van de zeilsport worden gehuurd, vervoermiddelen in de zin van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn zijn.

15 In dit verband voert Hamann aan, dat bij de omschrijving van het begrip „vervoermiddel" moet worden uitgegaan van het hoofddoel van de betrokken zaak. Een zeegaand zeiljacht wordt niet in de eerste plaats gehuurd voor het vervoer van personen of goederen van de ene plaats naar de andere, doch voor sportbeoefening of voor recreatieve doeleinden. Daaruit volgt, dat de jachten waarover het in het hoofdgeding gaat, niet als vervoermiddelen in de zin van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn zijn te beschouwen.

16 De Commissie daarentegen stelt zich op het standpunt, dat het begrip „vervoermiddel" ruim moet worden uitgelegd en elk tuig omvat waarmee men zich van de ene plaats naar de andere kan begeven. Elk voor de zeescheepvaart geschikt zeiljacht is dus een vervoermiddel in de zin van de Zesde richtlijn, ook al wordt het in de eerste plaats voor sportbeoefening gebruikt.

17 De stelling van de Commissie moet worden gevolgd. Uit de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn blijkt namelijk, dat de richtlijn onder meer tot doel had, de werkingssfeer van de rechtsregels van de Lid-Staten, met name die betreffende de diensten, aan de hand van rationele criteria af te bakenen. Zo werd eenvoudigheidshalve bepaald, dat de plaats van de dienst in beginsel de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Volgens genoemde overweging van de considerans van de richtlijn, moet evenwel in bepaalde gevallen een uitzondering op deze algemene regel worden gemaakt: zo is bij de verhuur van roerende lichamelijke zaken de plaats van de dienst de plaats waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, zulks ter voorkoming van de concurrentievervalsing die uit de onderscheiden BTW-tarieven in de verschillende Lid-Staten zou kunnen voortvloeien.

18 Deze overwegingen gelden evenwel niet voor de verhuur van vervoermiddelen. Daar deze gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden, is het moeilijk, zo niet onmogelijk, te bepalen waar zij worden gebruikt. Er moet evenwel voor ieder geval worden voorzien in een bruikbaar criterium voor de BTW-heffing. Vandaar dat de Zesde richtlijn voor de verhuur van de vervoermiddelen niet uitgaat van de plaats waar de verhuurde zaak wordt gebruikt, doch, conform het basisbeginsel, van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

19 Gelet op de redenen waarom de vervoermiddelen van de uitzonderingsregeling van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn zijn uitgesloten, en aangezien de uitzonderingen op de algemene regeling van de Zesde richtlijn eng moeten worden uitgelegd, zijn zeegaande zeiljachten, ook wanneer zij door de huurders voor sportbeoefening worden gebruikt, als vervoermiddelen in de zin van genoemde bepaling van de richtlijn te beschouwen. Met dergelijke jachten kunnen personen en goederen namelijk over lange afstanden worden vervoerd, zodat moeilijk kan worden bepaald, op welke plaats de jachten worden gebruikt; bovendien levert aanknoping bij de plaats van het gebruik van de zaak het gevaar op, dat in strijd met het doel van de Zesde richtlijn de verhuur van dergelijke schepen, aan de belasting over de toegevoegde waarde ontsnapt.

20 Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 15, sub 2, van de Zesde richtlijn, waar de „pleziervaartuigen" — waartoe ook de zeegaande zeiljachten behoren — als „vervoermiddelen voor privégebruik" worden aangemerkt.

21 In richtlijn 83/182/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB 1983, L 105, blz. 59) is overigens van dezelfde uitlegging uitgegaan, aangezien volgens artikel 1, lid 1, van die richtlijn „pleziervaartuigen" binnen de werkingssfeer van de richtlijn en dus onder het begrip „bepaalde vervoermiddelen" vallen.

22 Mitsdien moet op de vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat zeegaande zeiljachten die de huurders gebruiken voor het beoefenen van de zeilsport, vervoermiddelen in de zin van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn zijn.

Kosten

23 De kosten door de regering van de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Hamburg bij beschikking van 22 december 1987 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Zeegaande zeiljachten die de huurders gebruiken voor het beoefenen van de zeilsport, zijn vervoermiddelen in de zin van artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 maart 1989.

De griffier

J.-G. Giraud

De president van de Tweede kamer

T. F. O'Higgins