# RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak 51/88 *

## I — De feiten en de schriftelijke procedure

1. Volgens artikel 9, lid 1, 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) 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. Volgens artikel 9, lid 2, sub d, is 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 waar het gebruik plaatsvindt.

2. De Zesde richtlijn werd gewijzigd bij de Tiende richtlijn (84/386/EEG) van de Raad van 31 juli 1984 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG — Toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken (PB 1984, L 208, blz. 58; hierna: de Tiende richtlijn). Deze richtlijn moest uiterlijk op 1 juli 1985 in werking treden. Volgens de vierde overweging van de considerans ervan dient, voor wat de verhuur van vervoermiddelen betreft, artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn om redenen van controletechnische aard strikt te worden toegepast door als plaats van deze dienstverrichtingen de plaats van de dienstverrichter aan te merken.

3. Verzoeker in het hoofdgeding, K. Hamann, hield zich in de jaren 1980 en 1981, waarop het geding betrekking heeft, bezig met de bedrijfsmatige verhuur van zeegaande zeiljachten zonder bemanning.

4. De huurders namen de zeiljachten in de thuishaven Kiel (Bondsrepubliek Duitsland) in ontvangst en verlieten in de regel de Duitse territoriale wateren om voornamelijk in Deense en Zweedse, doch ook in Noorse en Finse wateren te gaan zeilen. Zij keerden pas tegen het einde van de huurperiode terug om de jachten terug te brengen; deze werden dus in hoofdzaak buiten Duits belastinggebied gebruikt.

5. Hamann gaf voor de aanslagjaren 1980 en 1981 een belastingvrije omzet op, die door het Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (hierna: het Finanzamt) onder voorbehoud van controle achteraf als voorzien in het Duitse belastingrecht, dienovereenkomstig werd vastgesteld.

6. Bij een controle in 1983 stelde de controleur zich op het standpunt, dat de verhuur van zeegaande jachten moest worden be-

* Procestaal: Duits.

schouwd als verhuur van vervoermiddelen, dus als een binnenlandse verrichting waarover belasting verschuldigd was. Hij berekende derhalve de daarover verschuldigde omzetbelasting voor de aanslagjaren 1980 en 1981. Het Finanzamt sloot zich bij de opvatting van de controleur aan en wijzigde de belastingaanslagen voor 1980 en 1981 dienovereenkomstig.

7. Nadat het Finanzamt zijn bezwaarschrift tegen de aanslagen had verworpen, stelde Hamann beroep in bij het Finanzgericht Hamburg. Volgens hem is de verhuur van zeegaande jachten niet krachtens paragraaf 1 van het Duitse Umsatzsteuergesetz 1980 aan omzetbelasting onderworpen, omdat over zijn omzet buiten het Duitse belastinggebied geen belasting verschuldigd is: de verhuur van roerende lichamelijke zaken vindt namelijk daar plaats waar die zaken worden gebruikt. De uitzondering voor de verhuur van vervoermiddelen is niet van toepassing, aangezien zeegaande jachten geen vervoermiddelen zijn.

8. Het Finanzamt stelde zich daarentegen op het standpunt, dat zeegaande jachten naar Duits recht vervoermiddelen zijn, en de verhuur daarvan dus een verrichting is die belast moet worden op de plaats waar de verhuurder de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, namelijk in Duitsland.

9. Volgens het Finanzgericht Hamburg is de bijzondere bepaling voor vervoermiddelen in het Duitse Umsatzsteuergesetz 1980 opgenomen om de Zesde richtlijn getrouw in nationaal recht om te zetten.

10. Van oordeel, dat voor de beslechting van het geding een standpunt moet worden ingenomen over de uitlegging van de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht, heeft het Finanzgericht bij beschikking van 22 december 1987 de behandeling van de zaak geschorst totdat het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag bij wege van een prejudiciële beslissing uitspraak zal hebben gedaan over de volgende 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?"

11. De beschikking van het Finanzgericht is op 17 februari 1988 ter griffie van het Hof ingeschreven.

12. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend op 6 mei 1988 door 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 het uitwisselingsprogramma voor ambtenaren, op 11 en 17 mei 1988 door het Finanzamt, vertegenwoordigd door zijn directeur, op 13 mei 1988 door K. Hamann, verzoeker in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door P. Müller-Kemler, advocaat te Hannover, en op 16 mei 1988 door de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Seidel, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische Zaken, bijgestaan door J. Sedemund, advocaat te Keulen.

13. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-ge-

neraal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

14. Bij beschikking van 27 oktober 1988 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering, de zaak naar de Tweede kamer verwezen.

## II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. Volgens *K. Hamann*, verzoeker in het hoofdgeding, is de uitlegging van het begrip „vervoermiddel" in de Bondsrepubliek Duitsland zeer omstreden. De meest diepgaande poging om dit begrip af te bakenen, is tot op heden gedaan in een vonnis van het Finanzgericht Schleswig-Holstein van 29 september 1983. Volgens dit vonnis moet voor de indeling van voorwerpen die kunnen worden gebruikt als „sportieve vervoermiddelen" doch ook als „sporttoestellen waarmee vervoer plaatsvindt", worden nagegaan, welke voor het toestel kenmerkende eigenschap en bestemming volgens de verkeersopvatting en de feitelijke omstandigheden overweegt. Het Finanzgericht heeft vastgesteld, dat zeilboten in beginsel niet tot de vervoermiddelen kunnen worden gerekend. Het vervoer van de zeilers — respectievelijk hun uitrusting en bagage — naar een bepaalde plaats is in beginsel slechts het feitelijke resultaat, doch niet het doel en a fortiori niet het hoofddoel van het zeilen. Een dergelijk zeegaand zeiljacht wordt in de eerste plaats voor sport en ontspanning gehuurd. Het vervoer van mensen en goederen is hierbij slechts bijzaak en een bijverschijnsel, dat de zeilers op de koop toe nemen, omdat zij niet kunnen zeilen zonder zich te verplaatsen. Om deze redenen is een zeilboot volgens het aangehaalde vonnis in de eerste plaats een sport- en vrijetijdstoestel en dus geen vervoermiddel in de zin van het belastingrecht.

Hamann geeft toe, dat het Bundesfinanzhof in zijn beschikking van 8 december 1983 een andere mening was toegedaan, aangezien het daarin oordeelde, dat het vervoer een gevolg is van de beweging van het vaartuig en dat ook dan sprake is van vervoer met een („daarvoor geschikt") vaartuig, wanneer de zeiltocht niet wordt ondernomen met het oog op het economisch voordeel van vervoer over zee, doch in het kader van sportbeoefening of andere vrijetijdsbesteding. Volgens Hamann leidt een consequent doortrekken van deze uitspraak tot ongewenste resultaten, bij voorbeeld met betrekking tot gehuurde surfplanken, racefietsen en racewagens. Tevens verwijst hij naar het besluit van de bondsminister van Verkeer van 7 april 1981 inzake het bedrijfsmatig verhuren en gebruiken van sportvaartuigen in de kuststreek (BGBl. 1981, blz. 343) dat uitdrukkelijk ziet naar het sport- en vrijetijdsoogmerk waarmee het sportvaartuig wordt gebruikt.

Concluderend stelt Hamann zich op het standpunt, dat voor de toepassing van de omzetbelasting slechts als vervoermiddel kan worden aangemerkt een toestel dat in de eerste plaats bestemd is voor het vervoer van personen of goederen van de ene plaats naar de andere, met andere woorden voor een vervoerdienst. Neemt men integendeel uitsluitend als criterium, dat het toestel met de zich daarop bevindende personen of goederen zich verplaatst, dan wijkt men al te zeer af van het begrip „vervoermiddel". Een zeiljacht, en inzonderheid een zeegaand jacht, wordt niet in de eerste plaats gebruikt om personen of goederen van de ene plaats naar de andere te vervoeren, doch uitsluitend om de zeilsport te beoefenen. Wie een vervoermiddel nodig heeft om zich bij voorbeeld

van Kiel naar Kopenhagen te begeven, zal stellig geen zeiljacht kiezen.

Mitsdien geeft Hamann het Hof in overweging de vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat zeegaande zeiljachten die de huurders gebruiken voor het beoefenen van de zeilsport, geen vervoermiddelen in de zin van deze richtlijn zijn."

2. Volgens het *Finanzamt*, verweerder in het hoofdgeding, is de bijzondere bepaling betreffende de vervoermiddelen in de Zesde richtlijn opgenomen om met het oog op de vereenvoudiging van de belastingheffing voor de praktijk onoverkomelijke moeilijkheden inzake afbakening en bewijsvoering te vermijden. Het doel van deze regeling, te weten de vereenvoudiging van de belastingheffing, noopt ertoe het begrip „vervoermiddel" ruim op te vatten, en wel zo dat het mede omvat alle voor het vervoer van mensen of goederen dienende toestellen waarbij in de praktijk moeilijk is uit te maken waar zij zullen worden gebruikt. Tot staving van deze zienswijze verwijst het Finanzamt naar het rapport van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde van 22 september 1983. Daarin worden niet alleen sport- en pleziervaartuigen als vervoermiddelen aangemerkt, maar ook fietsen en rijpaarden, die eveneens vrijwel uitsluitend voor sportbeoefening dan wel voor pleziertochten of vrijetijdsbesteding worden verhuurd. Verzoeker verliest bij zijn uitlegging van het begrip „vervoermiddel" uit het oog, dat elk vervoer, ongeacht met welk middel, niet louter en alleen bedoeld is om zich naar een andere plaats te begeven, doch dat daarmee uiteraard in de eerste plaats andere doelstellingen worden nagestreefd, zodat een afbakening naar gelang de verplaatsing het hoofddoel dan wel een bijkomend doel is, nagenoeg onuitvoerbaar en onbruikbaar is.

3. De *regering van de Bondsrepubliek Duitsland* is van mening dat de gestelde vraag bevestigend moet worden beantwoord. Deze uitlegging volgt uit de algemene betekenis van het woord „vervoermiddel" en uit de geest en het doel van de regeling van artikel 9 van de Zesde richtlijn. Aangezien de gemeenschapswetgever geen omschrijving van dit begrip heeft gegeven, is hij op dit punt kennelijk uitgegaan van het vaste spraakgebruik en van een gevestigde eenvormige administratieve praktijk in de Lid-Staten. Volgens dit spraakgebruik is het wezenlijke kenmerk van een vervoermiddel, dat het voor het vervoer van personen of goederen dient, waarbij dit vervoer het eigenlijke doel of het hoofddoel van de activiteit dient te zijn. Voor het begrip „vervoermiddel" zijn twee elementen van wezenlijk belang: het toestel moet zonder meer geschikt zijn om zich met behulp daarvan naar een andere plaats te begeven, en het moet overeenkomstig zijn bestemming voor het vervoer van personen of goederen worden gebruikt. Een zeiljacht voldoet aan deze twee vereisten om als vervoermiddel te worden beschouwd, zelfs wanneer het alleen voor het beoefenen van de zeilsport wordt gebruikt. Het doel van het vervoer is van geen belang. Volgens de Zesde richtlijn wordt de verhuur van een zaak als een dienst belast, ongeacht de omvang en de aard van het gebruik. De regeling van artikel 9 van de richtlijn betreft niet de vraag of de zaak eigenlijk wel wordt gebruikt, doch bepaalt slechts de plaats van de belastingheffing.

Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 15, sub 2, van de Zesde richtlijn,

waarin pleziervaartuigen uitdrukkelijk tot de vervoermiddelen worden gerekend. Zij vindt ook steun in de opvatting van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde, dat tijdens zijn twaalfde zitting van 30 juni tot 1 juli 1981 heeft geadviseerd sport- en pleziervaartuigen als vervoermiddelen aan te merken.

4. Volgens de *Commissie* stelt artikel 9, lid 1, ter voorkoming van de competentieconflicten die kunnen ontstaan ingeval een dienst onder de rechtsstelsels van meer dan één Lid-Staat zou vallen, in afwijking van het strikte territorialiteitsbeginsel als algemene regel, dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht; lid 2 bepaalt, dat van deze algemene regel wordt afgeweken voor een aantal diensten waarvoor de zetel van de dienstverrichter ongeschikt is als fictieve plaats van de dienst, en noemt daarvoor andere aanknopingscriteria. Uit artikel 9, lid 2, sub d, volgt a contrario, dat de plaats van een dienst die in de verhuur van vervoermiddelen bestaat, ingevolge het beginsel van artikel 9, lid 1, steeds de zetel van de dienstverrichter is.

Volgens de Commissie kan een zeilboot wel degelijk als een „vervoermiddel" worden beschouwd. Zij geeft toe, dat het begrip „vervoermiddel" in de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk is omschreven. Niettemin gaat het om een gemeenschapsrechtelijk begrip, dat ruim moet worden uitgelegd. Deze uitlegging, die reeds kan worden afgeleid uit het veelomvattende begrip („außer Beförderungsmitteln") in de Duitse versie van de richtlijn, wordt bevestigd door de andere taalversies, waarin sprake is van alle vervoermiddelen. Artikel 15, sub 2, van de richtlijn schraagt deze opvatting; uit de woorden „of van andere vervoermiddelen" volgt onomstotelijk, dat pleziervaartuigen vervoermiddelen in de zin van de Zesde richtlijn zijn. In alle taalversies heeft de gemeenschapswetgever een ruime en algemene formulering gekozen, die volgens het algemene spraakgebruik moet worden uitgelegd. Door het begrip „andere vervoermiddelen" te gebruiken, heeft de gemeenschapswetgever deze bepaling willen uitbreiden tot de voertuigen die een dergelijke vervoersfunctie kunnen vervullen, en het begrip „vervoermiddel" omvat ook een voor de scheepvaart buiten de nationale territoriale wateren geschikt zeiljacht, zelfs wanneer het in de eerste plaats voor de zeilsport wordt gebruikt. Een zeilschip is dus steeds een vervoermiddel, wanneer men zich daarmee van de ene plaats naar de andere plaats kan begeven. Dit is bij zeegaande zeiljachten evenwel steeds het geval.

De Commissie wijst erop, dat het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde zich in 1981 unaniem voor een ruime uitlegging van het begrip „vervoermiddel" heeft uitgesproken en dat de meeste delegaties van oordeel waren, dat ook pleziervaartuigen onder dit begrip vallen.

Daarnaast verwijst de Commissie nog naar 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), die voor-

ziet in een vrijstelling van omzetbelasting en alle andere verbruiksbelastingen bij de invoer van bepaalde vervoermiddelen, waaronder pleziervaartuigen. Het begrip „pleziervaartuigen" omvat de schepen waarover het in de onderhavige zaak gaat.

Deze uitlegging is ook in overeenstemming met de geest en het doel van de richtlijn. Volgens de considerans van het voorstel van de Commissie voor een Zesde richtlijn, is de bepaling van artikel 9, lid 1, volgens welke als plaats van de dienst moet worden aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of zijn woonplaats heeft gevestigd, voornamelijk opgenomen om redenen van eenvoud en ter vermijding van alle interpretatiemoeilijkheden, welke zouden kunnen voortvloeien uit het begrip „plaats waar van de dienst gebruik wordt gemaakt of waar een recht wordt uitgeoefend". Bij de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van vervoermiddelen welke door de verhuurder van een Lid-Staat naar een andere Lid-Staat worden uitgevoerd om daar te worden gebruikt, is de plaats van de dienst daarentegen de plaats waar het gebruik plaatsvindt. Dit leek noodzakelijk ter voorkoming van de concurrentievervalsing die uit de verschillen in de BTW-tarieven zou kunnen voortvloeien. Deze overwegingen gelden evenwel niet voor vervoermiddelen. Er zouden namelijk controleproblemen ontstaan, aangezien genoemde goederen reeds per definitie beweeglijk zijn en gemakkelijk de grenzen kunnen overschrijden. Dit controleprobleem ontstaat bij zeilboten als de thans in geding zijnde, evenzeer als bij elk ander vervoermiddel. Elke andere dan de door de Commissie gesuggereerde uitlegging zou juist die problemen doen ontstaan, die de vereenvoudigingsregel van artikel 9 van de Zesde richtlijn beoogde te voorkomen.

Ten slotte wijst de Commissie erop, dat de boten in de onderhavige zaak niet in de zin van artikel 9, lid 2, sub d, „door de verhuurder van een Lid-Staat naar een andere Lid-Staat (werden) uitgevoerd om daar te worden gebruikt". Het zijn integendeel de huurders die de jachten in de thuishaven Kiel overnamen. In dat geval kan evenwel alleen het beginsel van artikel 9, lid 1, van de richtlijn worden toegepast, zelfs wanneer sportzeiljachten niet als vervoermiddelen in de zin van de litigieuze bepaling worden aangemerkt.

Mitsdien geeft de Commissie in overweging de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat zeegaande zeiljachten die de huurders gebruiken voor het beoefenen van de zeilsport, als vervoermiddelen in de zin van genoemde bepaling van deze richtlijn zijn te beschouwen."

F. A. Schockweiler
rechter-rapporteur