CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
F. G. Jacobs
van 21 februari 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Verzoeker, K. Hamann, was eigenaar van een verhuurbedrijf voor jachten te Kiel in de Bondsrepubliek Duitsland. Blijkens de verwijzingsbeschikking werden de zeiljachten door de huurders in de regel gebruikt voor pleziervaarten buiten de Duitse territoriale wateren voor de kust van Denemarken en Zweden — waarschijnlijk in de Baltische Zee — en zelfs tot bij Noorwegen en Finland. De verstrekte dienst — de verhuur van een jacht — werd dus goeddeels gebruikt buiten het Duitse belastinggebied en binnen dat van andere landen, waaronder een aantal landen die geen lid van de Europese Gemeenschappen zijn.

2. In 1981 en 1982 gaf verzoeker in zijn belastingaangifte over de aanslagjaren 1980 en 1981 een belastingvrije omzet van respectievelijk 75 064 DM en 132 943 DM op. Het Finanzamt aanvaardde deze bedragen onder voorbehoud van controle. In 1983 werd verzoekers boekhouding gecontroleerd en werd het BTW-bedrag voor de jaren 1980 en 1981 met respectievelijk 7 703,22 DM en 15 103,73 DM verhoogd. De verhoging was gebaseerd op de omstandigheid, dat de door verzoeker verstrekte dienst bestond in de verhuur van een vervoermiddel en niet in de verhuur van roerende lichamelijke zaken. Verweerder was het met deze beoordeling eens (zowel wat de belastingverhoging als wat de grond daarvoor betrof) en vorderde dienovereenkomstig op 7 mei 1984 nabetaling van de belasting. Verzoekers bezwaar tegen deze vordering werd op 20 september 1985 door verweerder afgewezen.

3. Verzoeker stelde tegen deze afwijzing beroep in bij het Finanzgericht Hamburg. Bij beschikking van 22 december 1987, ten Hove ingekomen op 17 februari 1988, verzocht het Finanzgericht het Hof om een prejudiciële beslissing over de navolgende vraag betreffende de uitlegging van richtlijn 77/388/EEG 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 (Zesde BTW-richtlijn, PB 1977, L 145, blz. 1):

„Moet artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting 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?"

* Oorspronkelijke taal: Engels.

4. De doelstellingen van de richtlijn blijken duidelijk uit de considerans: zij omvatten de invoering van „een grondslag welke op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld" (overweging 2) en — wat met name voor de onderhavige zaak van belang is — de oplossing van eventuele competentieconflicten tussen de Lid-Staten met betrekking tot diensten (overweging 7).

5. Artikel 2 van de richtlijn bepaalt, voor zover hier relevant:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige... worden verricht."

Artikel 3 bepaalt het geografisch toepassingsgebied van de richtlijn: volgens artikel 3, lid 1, komt het „binnenland" overeen met de werkingssfeer van het EEG-Verdrag zoals die in artikel 227 voor elke Lid-Staat is omschreven. Niet is gesteld, dat de omstandigheid dat de jachten wellicht ook werden gebruikt voor zeiltochten buiten het gebied van de Lid-Staten van de Gemeenschap, gevolgen heeft voor de toepassing van de richtlijn.

6. Artikel 9, lid 1, van de richtlijn, dat overweging 7 van de considerans ten uitvoer legt, bepaalt:

„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, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."

7. Artikel 9, lid 2, van de richtlijn voorziet in een aantal uitzonderingen op deze algemene regel. Zo werd vóór de wijziging in lid 2, sub d, bepaald:

„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, (is) de plaats waar het gebruik plaatsvindt."

De uitzondering voor de verhuur van roerende zaken is ongetwijfeld gemaakt om distorsies van de handel en van de mededinging te voorkomen. Ter terechtzitting wees de Commissie bij wijze van voorbeeld erop dat, indien er in de Bondsrepubliek Duitsland en in Denemarken voor de verhuur van televisietoestellen sterk uiteenlopende BTW-tarieven zouden gelden, er belangrijke distorsies dreigen te ontstaan, wanneer over die verhuur belasting wordt geheven in de Lid-Staat van waaruit de goederen worden geleverd.

8. Die uitzondering voor de verhuur van roerende zaken is evenwel aldus geformuleerd, dat zij „alle vervoermiddelen" uitsluit, zodat de verhuur van vervoermiddelen (behalve die voor louter binnenlands gebruik) onder de algemene regel van artikel 9, lid 1, valt. Indien jachten vervoer-

middelen zijn, geldt als plaats van verhuur dus de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

9. Opnieuw blijkt duidelijk waarom de uitzondering in de regel niet kan gelden voor vervoermiddelen; aangezien vervoermiddelen als auto's, bestelwagens, en zelfs fietsen of paarden over de landsgrenzen heen kunnen worden gebruikt, is het nagenoeg onmogelijk de verhuur van dergelijke vervoermiddelen te belasten op „de plaats waar het gebruik plaatsvindt".

10. Vooraleer in te gaan op de vraag of jachten als vervoermiddelen zijn te beschouwen, wil ik er nog op wijzen dat, ook wanneer dat niet het geval is, zeer te betwijfelen is, of het onderhavige geval onder de in artikel 9, lid 2, sub d, voorziene uitzondering kan vallen, aangezien daarvoor is vereist, dat roerende zaken door de verhuurder van een Lid-Staat naar een andere Lid-Staat worden uitgevoerd om daar te worden gebruikt. Ofschoon de nationale rechter dit punt niet aan de orde heeft gesteld, is het kennelijk niet zo, dat de jachten door de verhuurder naar een andere Lid-Staat werden uitgevoerd om daar te worden gebruikt, zodat de verhuur van de jachten, zelfs wanneer deze als roerende zaken moeten worden beschouwd, niet onder de uitzondering kon vallen. De reden waarom de nationale rechter dit punt buiten beschouwing heeft gelaten, is blijkbaar gelegen in het feit, dat dit vereiste in de Duitse wettelijke regeling, het Umsatzsteuergesetz 1980, niet voorkomt; in paragraaf 3 a, lid 2, punt 4, wordt alleen bepaald, dat de plaats van de verhuur van roerende lichamelijke zaken, de plaats is waar de goederen worden gebruikt („Die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände — ausgenommen Beförderungsmittel — wird dort ausgeführt, wo die Gegenstände genutzt werden").

11. Al was de onderhavige prejudiciële verwijzing dus waarschijnlijk niet strikt noodzakelijk voor de beslechting van het geschil, vaststaat dat het Hof uitspraak moet doen over de prejudiciële vraag, waarover ik het nu wil hebben. Verzoeker in het hoofdgeding voert in wezen aan, dat zeiljachten die als pleziervaartuigen worden gebruikt, geen vervoermiddelen zijn, aangezien zij niet in de eerste plaats met het oog op vervoer worden gebruikt. Het Finanzamt, de Duitse regering en de Commissie betwisten deze zienswijze, op grond dat de term „vervoermiddelen" ruimer moet worden opgevat en alle vervoermiddelen omvat, ongeacht of zij al dan niet in de eerste plaats als vervoermiddel worden gebruikt.

12. Op het eerste gezicht kan de term „vervoermiddelen" niet alleen in de door Hamann gesuggereerde zin, maar ook ruim worden uitgelegd. Enerzijds kan worden gesteld, dat het doel waarvoor het vaartuig wordt gebruikt, het bepalend criterium is en dat het vervoer van de zeilers en van de goederen aan boord van het jacht slechts bijzaak is ten opzichte van het zeilen zelf, dat in de eerste plaats een vorm van vrijetijdsbesteding is. Zo gezien, is een zeilboot vooral een pleziervaartuig en niet zozeer een vervoermiddel. Anderzijds kan worden gesteld dat, ook al wordt de zeiltocht uit-

sluitend uit overwegingen van sport en ontspanning ondernomen, daarbij niettemin vervoer plaatsvindt, wat ook de redenen voor het zeilen mogen zijn, en dat een boot een vervoermiddel is, ongeacht het doel waarvoor hij wordt gebruikt. Blijkbaar zijn deze twee zienswijzen ook in de Duitse rechtspraak terug te vinden.

13. Volgens mij bestaat er evenwel een duidelijk antwoord op de uitleggingsvraag zoals zij in de context van de Zesde richtlijn is gerezen. In de eerste plaats noopt het onderliggende doel van de bepaling, zoals ik reeds zei, tot een ruime uitlegging van het begrip. Aangezien het heffen van belastingen over dergelijke dienstverrichtingen praktische problemen meebrengt, bestaat het gevaar dat bij een engere uitlegging dergelijke dienstverrichtingen helemaal aan belasting ontsnappen. Bovendien moet elke uitzondering op de richtlijn restrictief worden uitgelegd, hetgeen in casu voor een ruime uitlegging van het begrip „vervoermiddelen" pleit. Een dergelijke uitlegging vindt ook steun in de formulering van de bepaling: waar in de Duitse versie van artikel 9, lid 2, sub d, de term „außer Beförderungsmitteln", wat wil zeggen „met uitzondering van vervoermiddelen", wordt gebruikt, is daaraan in de andere taalversies een omvattend adjectief, in het Engels „all", in het Frans „tout" enzovoort, toegevoegd, waaruit blijkt dat het begrip in de ruimste zin is bedoeld.

14. Van niet minder belang is dat, zoals de Commissie heeft opgemerkt, artikel 15, sub 2, van de richtlijn uitdrukkelijk gewag maakt van „pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of... andere vervoermiddelen voor privégebruik", en aldus — zij het in een andere context — pleziervaartuigen, dus ook verhuurde zeiljachten, in één adem noemt met „vervoermiddelen". De lichtjes verschillende formulering in de Engelse taalversie — „means" in de plaats van „forms" — is mijns inziens irrelevant, te meer daar in andere taalversies tweemaal hetzelfde woord wordt gebruikt.

15. Van belang zijn ook de latere rechtsvoorschriften op hetzelfde gebied, daar deze als vergelijking kunnen dienen. Volgens artikel 1, lid 1, van de richtlijn van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (richtlijn 83/182/EEG, PB 1983, L 105, blz. 59) is deze richtlijn onder meer van toepassing op „pleziervaartuigen", die dus impliciet onder het begrip „bepaalde vervoermiddelen" vallen. In andere taalversies zijn er geringe terminologische afwijkingen. In de Duitse tekst gaat het over „Verkehrsmittel" in de plaats van over „Beförderungsmittel". In de Franse tekst blijft men spreken van „moyens de transport". Ook hier zijn de terminologische verschillen evenwel niet relevant en het is duidelijk dat de gemeenschapswetgever het over hetzelfde begrip heeft, aangezien de richtlijn zelf is bedoeld als een onderdeel van het algemene BTW-stelsel.

16. Gelet op een en ander, kom ik tot de conclusie, dat de term „vervoermiddelen" ook pleziervaartuigen (met inbegrip van gehuurde jachten) beoogde te omvatten.

17. Hierbij laat ik buiten beschouwing, dat artikel 9 van de Zesde richtlijn werd

gewijzigd bij de Tiende BTW-richtlijn (84/386/EEG, PB 1984, L 208, blz. 58). Aan deze richtlijn, die op 31 juli 1984 werd vastgesteld, diende pas op 1 juli 1985 te zijn voldaan, zodat zij geen gevolgen heeft voor de onderhavige zaak. Blijkens de laatste overweging van de considerans van die richtlijn, beoogde de gemeenschapswetgever met die richtlijn de strikte toepassing van de algemene regel van artikel 9, lid 1, te verzekeren:

„... voor wat de verhuur van vervoermiddelen betreft, (dient) artikel 9, lid 1, om redenen van controletechnische aard strikt... te worden toegepast door als plaats van deze dienstverrichtingen de plaats van de dienstverrichter aan te merken."

18. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

„Zeegaande zeiljachten die voor het beoefenen van de zeilsport worden gehuurd, moeten worden aangemerkt als ‚vervoermiddelen' in de zin van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting."