DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

3. marts 2005 *

I sag C-428/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 15. november 2002, indgået til Domstolen den 26. november 2002, i sagen:

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

mod

Skatteministeriet,

og

Skatteministeriet

mod

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Processprog: dansk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský og U. Lõhmus (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. september 2004,

efter at der er afgivet skriftlige indlæg af:

— Fonden Marselisborg Lystbådehavn ved advokaterne L. Henriksen og M. Andersen

— Skatteministeriet og den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget, bistået af advokat P. Biering

— den græske regering ved M. Apessos og K. Georgiadis, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og T. Fich, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. oktober 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), 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), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af to sager mellem henholdsvis Fonden Marselisborg Lystbådehavn (herefter »FML«) og Skatteministeriet, og mellem Skatteministeriet og FML vedrørende pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejning i en lystbådehavn af bådepladser på vand og liggepladser på land til vinteropbevaring af lystbåde.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge 11. betragtning til sjette direktiv har direktivet bl.a. til formål, at der udarbejdes en fælles liste over momsfritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater.

4 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer af »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, pålægges moms.

5 Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. For afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. For økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der er indeholdt i direktivets afsnit X, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«, har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

[...]«

Nationale bestemmelser

7 § 13, stk. 1, nr. 8, i den danske momslov bestemmer:

»Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

8) Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Driften af lystbådehavnen i Marselisborg varetages af FML. Fonden er en selvejende institution, der bl.a. udøver virksomhed med udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til vinteropbevaring af både.

9 En bådeplads på vand kan lejes enten for et år, på månedsbasis eller for en kortere periode, dvs. for en eller flere dage.

10 I de tilfælde, hvor pladsen lejes for et år, tildeles lejeren en bestemt og identificeret plads såvel som ret til anvendelse af havnens fælles faciliteter i form af toilet og bad mv. Bådepladserne bliver indrettet efter bådens størrelse. Hver plads er særskilt nummereret og markeres med hækpæle/y-bomme eller flydebro med y-bomme. Ønsker en pladshaver ikke at benytte sin bådeplads i en periode over 24 timers varighed, skal pladsen uden godtgørelse stilles til disposition for gæster.

11 Lejere, der lejer en plads for en længere periode, afkræves en årlig lejeafgift samt et depositum, der bl.a. beregnes på grundlag af bådens størrelse, når der samtidigt lejes en liggeplads på land til opbevaring af båden. Derimod stilles der intet krav om depositum ved leje af en bådeplads på vand uden ret til en liggeplads. Den årlige lejeafgift er dog højere i sidstnævnte tilfælde.

12 I tilfælde af månedsudlejning betales en månedlig lejeafgift, og der stilles ikke krav om depositum. Lejeren er i princippet sikret samme nummererede bådeplads, der er indrettet til hans båd.

13 Korttidsudlejning er mulig for gæster, som alene får tildelt pladser i havnen for en eller flere dage. Der opkræves intet depositum for denne type udlejning.

14 For så vidt angår udlejning af liggepladser på land får brugeren ret til at anvende et bestemt areal, hvor han kan henstille sin båd i vinterperioden. Denne plads består af et nummereret metalstativ, hvorpå båden kan placeres, og hvor ejeren frit kan komme for at tilse og klargøre båden.

15 Tvisten i hovedsagen udspringer af, at Told- og Skatteregion Århus efter en henvendelse fra FML i 1999 fandt, at indtægterne ved aktiviteten med udlejning af pladser til både var momspligtig. FML klagede til Landsskatteretten over denne afgørelse.

16 I sin afgørelse af 6. december 2000 fandt Landsskatteretten, at udlejning af bådepladser ikke er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, fordi denne aktivitet ikke kan karakteriseres som udlejning af fast ejendom. Landsskatteretten fandt, at bådindehaveren ikke lejer et afgrænset og identificerbart område eller dele af en fast ejendom, men derimod alene opnår en brugsret til at få placeret sin båd på en plads i havneområdet.

17 For så vidt angår leje af liggepladser på land for vinterperioden fandt Landsskatteretten derimod, at denne aktivitet ikke var momspligtig, idet den kunne karakteriseres som »udlejning af fast ejendom« i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Landsskatteretten fandt, at bådindehaveren for en leje, der betales ud fra arealets størrelse, lejer et afgrænset og identificerbart område, hvor denne fri kan komme under vinterperioden. Ifølge Landsskatteretten kan denne udlejning ikke anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen om »udlejning af pladser til parkering af køretøjer«, idet både ikke er omfattet af begrebet køretøjer i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2.

18 Såvel FML som Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens afgørelse for Vestre Landsret. Da Vestre Landsret finder, at afgørelsen af sagen afhænger af en fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv [...] fortolkes således, at begrebet »udlejning af fast ejendom« omfatter udlejning af en bådeplads, som

består af en del af et landfast havneareal samt et afgrænset og identificerbart areal på vandet?

2) Skal artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både?«

Første spørgsmål

19 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal.

Indlæg for Domstolen

20 FML har gjort gældende, at dens aktivitet med udlejning af bådepladser og liggepladser til vinteropbevaring af både på land opfylder de i Domstolens praksis fastsatte betingelser for, at der foreligger udlejning af fast ejendom i sjette direktivs forstand. Den af FML udøvede aktivitet sker mod betaling af en lejeafgift, pladsen lejes for en konkret aftalt periode, og lejeaftalen indebærer, at lejeren overlades brugsretten til ejendommen og dermed udelukker andre fra benyttelsen heraf.

21 For så vidt angår arten af den udlejede genstand har FML gjort gældende, at havnens anlæg udgør grundfaste konstruktioner, der ikke let kan demonteres eller flyttes.

22 Den danske regering har gjort gældende, at udlejning af bådepladser ikke kan anses for udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), idet undtagelsesbestemmelserne i den artikel skal fortolkes strengt.

23 Den danske regering har videre anført, at selv om havneanlæg kan anses for at være »faste«, hvilket er det afgørende element ved vurderingen af begrebet »fast ejendom« i sjette direktivs forstand, udgør benyttelsen af dette anlæg ved fortøjningen alene en sekundær ydelse, der afgiftsmæssigt skal behandles som hovedydelsen, der består i at stille en plads på vandet i havnen til rådighed for bådejerne. Sidstnævnte ydelse opfylder ikke betingelserne for at være omfattet af begrebet fast ejendom.

24 Derimod er udlejning af et klart afgrænset areal på land til en bådejer til vinteropbevaring af båden udlejning af fast ejendom som omhandlet i sjette direktiv.

25 Den græske regering har ligesom den danske regering gjort gældende, at begrebet »udlejning af fast ejendom« ikke omfatter en afgrænset og identificerbar plads på vand, men omfatter udlejning af liggepladser på land til vinteropbevaring af både.

26 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at det følger af Domstolens meget brede fortolkning af udtrykket »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«, at udlejning af en del af et landfast havneareal til vinteropbevaring af både utvivlsomt udgør udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv. Desuden kan udlejning af en plads på vand ikke behandles forskelligt, alt efter om der foreligger visse tekniske omstændigheder, såsom at båden er fortøjet til en flydende bøje eller en flydebro snarere end ligger for anker eller er fortøjet til en pæl, som er gravet ned i jorden.

Domstolens bemærkninger

27 Det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22, og af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. II237, præmis 16).

28 Da sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke indeholder nogen definition af begrebet »udlejning af fast ejendom«, skal bestemmelsen fortolkes ud fra den sammenhæng, i hvilken den optræder, og direktivets formål og opbygning, idet det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført ved bestemmelsen, særligt skal tages i betragtning (jf. i denne retning Temco Europe-dommen, præmis 18).

29 Det bemærkes, at eftersom fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal de fortolkes strengt (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52, dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64, og Sinclair Collis-dommen, præmis 23).

30 Domstolen har i adskillige domme defineret udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som den ret, udlejeren af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52-57, dom af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, samt Temco Europe-dommen, præmis 19).

31 I hovedsagen er det ubestridt, at forholdet mellem FML og brugerne af liggepladser på land, der har eneret i en bestemt periode til brug af de pladser, der tildeles dem, er omfattet af begrebet udlejning i nævnte bestemmelses forstand. Det forholder sig på samme måde med forholdet mellem FML og brugerne af bådepladser på vand, selv om en sådan plads lejlighedsvis kan benyttes af en anden båd end pladshaverens, når sidstnævnte ikke selv benytter den til sin egen båd. En sådan lejlighedsvis brug, der ikke berører pladshaverens rettigheder, kan ikke anses for at ændre forholdet mellem denne og havneforvalteren.

32 Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal det herefter afgøres, om henholdsvis liggepladser til både på land og bådepladser på vand skal anses for fast ejendom.

33 For så vidt angår liggepladser på land bemærkes, at det jordstykke, som anvendes til henstilling af både, er fast ejendom.

34 Hvad angår bådepladser på vand fremgår det af forelæggelseskendelsen, at FML har ejendomsretten over havneområdet og havnebassinet. Den omstændighed, at dette område er helt eller delvist oversvømmet, er ikke til hinder for, at det kan anses for fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes. Som indehaver af ejendomsretten over området kan FML overdrage hele dette område, herunder de enkelte dele heraf. Lejeaftalen vedrører dog ikke en given mængde vand, men en afgrænset del af havnebassinet. Denne overflade, der er dækket af vand, er afgrænset på varig måde og kan ikke flyttes.

35 Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, opfylder en bådeplads i et havnebassin selv ved en streng fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), således definitionen af fast ejendom i denne bestemmelses forstand.

36 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal.

Andet spørgsmål

37 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om begrebet »køretøjer« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, omfatter både.

Indlæg for Domstolen

38 FML har gjort gældende, at det fremgår af sjette direktivs artikel 15, nr. 2, artikel 28a, nr. 2, litra a), og artikel 28n, nr. 4, litra b) og c), at fællesskabslovgiver har opstillet en sondring mellem ordene »transportmidler« (»moyens de transport«) og »køretøjer« (»véhicules«). Når en bestemmelse omfatter enhver form for transportmiddel, dvs. luftfartøjer, motorkøretøjer, både osv., anvendes udtrykket »transportmidler«. Derimod anvendes begrebet »køretøjer« kun for landkøretøjer på hjul. Begrebet »køretøjer« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omfatter således kun landkøretøjer, og det andet spørgsmål skal derfor besvares benægtende.

39 Den danske og den græske regering har anført, at begrebet »køretøjer« ikke skal fortolkes strengt. Begrebet skal derfor anses for at omfatte alt det, der kan transportere en person fra et sted til et andet, herunder både.

40 Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at begrebet »køretøjer« — trods de terminologiske forskelle i de forskellige sprogversioner af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2 — i realiteten er anvendt på sammenhængende måde i hele direktivet og omfatter transportmidler i bred forstand, herunder både. En modsat fortolkning ville få ulogiske konsekvenser, som ville være uforenelige med princippet om afgiftsneutralitet.

Domstolens bemærkninger

41 De udtryk, der anvendes i de forskellige sprogversioner af artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, for at betegne begrebet »køretøjer« (»véhicules«), er ikke sammenhængende. Som Kommissionen med rette har anført, anvendes der i visse sprogversioner, blandt andre den franske, den engelske, den italienske, den spanske, den portugisiske, den tyske og den finske, et begreb, der omfatter transportmidler generelt set, herunder luftfartøjer og både. Derimod anvendes der i andre sprogversioner, såsom den danske, den svenske, den nederlandske og den græske, et mere præcist udtryk, der har en mere snæver betydning, som i det væsentlige betegner »landtransportmidler« (»moyen de transport terrestres«). Nærmere bestemt henviser det danske udtryk »køretøjer« til landtransportmidler på hjul.

42 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. bl.a. dom af 27.3.1990, sag C-372/88, Cricket St Thomas, Sml. I, s. 1345, præmis 19, og af 14.9.2000, sag C-384/98, D., Sml. I, s. 6795, præmis 16).

43 Hvad angår udlejning af pladser til parkering af køretøjer indeholder sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, en undtagelse til den fritagelse, der er fastsat i denne artikel vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Bestemmelsen placerer således de omhandlede transaktioner under direktivets generelle ordning, der indebærer, at alle afgiftspligtige transaktioner, bortset fra de udtryk-

kelige undtagelser, pålægges afgift. Denne bestemmelse skal derfor ikke fortolkes strengt (jf. dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 19).

44 Udtrykket »køretøjer«, der anvendes i nævnte bestemmelse, skal derfor fortolkes således, at det omfatter alle transportmidler, herunder både.

45 Udlejning af bådepladser er ikke begrænset til selve retten til at råde privat over vandets overfalde, men indebærer ligeledes, at der stilles visse former for havneudstyr til rådighed, bl.a. til fortøjning af både, anlæg til besætningens landgang og ombordstigning, besætningens eventuelle benyttelse af diverse sanitære installationer eller lignende. Som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, er heller ikke de sociale hensyn, der lå til grund for momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom, relevante i forbindelse med udlejning af bådepladser under omstændigheder som de, der foreligger i hovedsagen.

46 Under disse omstændigheder og under hensyn til formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal denne bestemmelses nr. 2, der udelukker udlejning af pladser til parkering af køretøjer fra momsfritagelse, fortolkes således, at den finder generel anvendelse på udlejning af pladser til parkering af alle transportmidler, herunder både.

47 På grundlag af ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, skal fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både.

Sagens omkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at begrebet udlejning af fast ejendom omfatter udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land til både på et havneareal.**

2) **Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, skal fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både.**

Underskrifter