DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 mars 2005 *

I mål C-428/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Vestre Landsret (Danmark), genom beslut av den 15 november 2002, som inkom till domstolen den 26 november 2002, i mål

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

mot

Skatteministeriet,

och

Skatteministeriet

mot

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Rättegångsspråk: danska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský och U. Lõhmus (referent),

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 23 september 2004

med beaktande av de yttranden som har avgivits av:

— Fonden Marselisborg Lystbådehavn, genom L. Henriksen och M. Andersen, advokaterne,

— Skatteministeriet och den danska regeringen, genom J. Molde, i egenskap av ombud, biträdd av P. Biering, advokat,

— den grekiska regeringen, genom M. Apessos och K. Georgiadis, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och T. Fich, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 oktober 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts inom ramen för två tvister mellan Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Danmark) (nedan kallad FML) och Skatteministeriet respektive Skatteministeriet och FML avseende mervärdesskatteplikt för uthyrning av båtplatser och uppläggningsplatser för vinterförvaring av fritidsbåtar i en småbåtshamn.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt elfte skälet i sjätte direktivet är syftet med detta direktiv bland annat att en gemensam förteckning över undantag från skatteplikt skall upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

4 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

5 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

6 I artikel 13 B b i sjätte direktivet, som ingår i avdelning X under rubriken "Undantag från skatteplikt", föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

..."

Nationell lagstiftning

7 I 13 § första stycket punkt 8 i momsloven (lag om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

"Följande varor och tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt:

...

8) Förvaltning, uthyrning och utarrendering av fast egendom. Detta omfattar även leverans av gas, vatten, elektricitet och värme som ett led i uthyrningen eller utarrenderingen. Undantaget gäller dock inte för uthyrning av rum i hotell eller liknande, verksamheter i vilka rum uthyrs för kortare tid än en månad, uthyrning av camping-, parkerings- och reklamplats, samt uthyrning av förvaringsboxar."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Förvaltningen av Marselisborgs småbåtshamn har anförtrotts FML. Denna självägande rättsfigurs verksamhet omfattar bland annat uthyrning av båtplatser och uppläggningsplatser för vinterförvaring av båtar.

9 En båtplats kan hyras antingen årsvis, månadsvis eller för en kortare period, det vill säga en eller flera dagar.

10 När uthyrningen sker årsvis förvärvar hyrestagaren rätten till en fast och avgränsad båtplats samt rätten att utnyttja hamnens gemensamma faciliteter såsom toaletter och duschrum. Båtplatserna anpassas till båtarnas storlek. Varje båtplats ges ett särskilt nummer och markeras med förtöjningspålar, y-bommar eller pontonbryggor med y-bommar. Om en hyrestagare inte önskar utnyttja sin plats under en period som överstiger 24 timmar ställs denna plats kostnadsfritt till gästers förfogande.

11 De hyrestagare som hyr en båtplats på lång tid med rätt till en uppläggningsplats skall erlägga en årlig hyresavgift och en insats som beräknas bland annat med hänsyn till båtens storlek. Däremot krävs ingen insats vid uthyrning av båtplats utan uppläggningsplats, men den årliga hyresavgiften är dock högre i sistnämnda fall.

12 När uthyrningen sker månadsvis betalas hyra varje månad, men det krävs ingen insats. Hyrestagaren är i princip garanterad en numrerad plats som är avgränsad och anpassad till dennes båt.

13 Korttidsuthyrningen är avsedd för gäster, vilka endast får tillgång till båtplatser i hamnen för en eller flera dagar. Det avkrävs ingen insats i samband med sådan uthyrning.

14 Hyra av uppläggningsplats ger hyrestagaren nyttjanderätt till en bestämd uppläggningsplats för vinterförvaring av sin båt. Uppläggningsplatsen består av en numrerad båtvagga, det vill säga en ställning som båten placeras på, till vilken hyrestagaren har fritt tillträde för att övervaka och underhålla sin båt.

15 Tvisten vid den nationella domstolen uppstod till följd av att den regionala skattemyndigheten i Århus (Danmark), som svar på en fråga som FML ställde till denna myndighet år 1999, uppgav att inkomster som härrörde från uthyrning av båtplatser var mervärdesskattepliktiga. FML bestred detta beslut vid Landsskattereten (Danmark).

16 Nämnda domstol slog genom beslut av den 6 december 2000 fast att uthyrning av båtplatser inte kunde omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i 13 § första stycket punkt 8 i momsloven, eftersom denna verksamhet inte kunde anses utgöra uthyrning av fast egendom. Landsskattereten fann att en båtägare inte hyr ett avgränsat och identifierbart område eller en del av en fastighet, utan endast förvärvar en nyttjanderätt som innebär att han får förvara sin båt på en i vatten belägen plats i hamnen.

17 Landsskattereten slog däremot fast att vinterförvaringen av båtar skall vara undantagen från mervärdesskatteplikt, eftersom den kan anses utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i 13 § första stycket punkt 8 i momsloven. Rätten fann nämligen att båtägaren hyr ett avgränsat område som kan identifieras, för ett pris som beräknas i förhållande till ytan, och att han under vinterperioden har fritt tillträde till detta område. Rätten fastslog att en sådan uthyrning inte omfattas av den undantagsbestämmelse som rör "uthyrning av platser för parkering av fordon", eftersom båtar inte omfattas av begreppet fordon i den mening som avses i artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet.

18 Såväl FML som Skatteministeriet har överklagat Landsskatterettens beslut till Vestre Landsret. Denna domstol fann att en tolkning av artikel 13 B b i sjätte direktivet är nödvändig för tvistens avgörande, och beslutade därför att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet ... tolkas så, att '*uthyrning av fast egendom*' omfattar uthyrning av en båtplats som omfattar en

del av ett hamnområde på land och ett avgränsat område i vattnet som kan identifieras?

2) Skall artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet tolkas så, att begreppet *'fordon'* omfattar båtar?"

Den första frågan

19 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet uthyrning av fast egendom omfattar uthyrning inom hamnområdet av en båtförtöjningsplats i vattnet och en båtuppläggningsplats på land.

Yttranden som inkommit till domstolen

20 FML har gjort gällande att dess verksamhet i form av uthyrning av båtplatser och uppläggningsplatser för vinterförvaring av båtar uppfyller de villkor som slagits fast i domstolens rättspraxis för att denna verksamhet skall anses utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i sjätte direktivet. Enligt FML innebär nämligen dess verksamhet att hyra erläggs, att en plats hyrs ut under en konkret avtalad tidsperiod och att denna uthyrning ger hyrestagaren rätt att nyttja egendomen och att utestänga tredje man från denna rätt.

21 FML har med avseende på det uthyrda föremålets karaktär gjort gällande att hamnutrustningen utgör fasta installationer som svårligen kan monteras ner eller flyttas.

22 Enligt den danska regeringen kan uthyrning av båtplatser inte betraktas som uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, eftersom de undantag som avses i denna artikel skall tolkas restriktivt.

23 Denna regering anser att även om hamnutrustning kan betraktas som fast- — den term som är den centrala vid bedömningen av begreppet fast egendom i den mening som avses i sjätte direktivet — utgör användningen av dessa anläggningar vid förtöjning emellertid endast en kringtjänst som i skattemässigt hänseende skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten, det vill säga att båtägarna tilldelas en plats i hamnbassängen. Sistnämnda tjänst uppfyller emellertid inte kraven för att omfattas av begreppet fast egendom.

24 Uthyrning av en tydligt avgränsad plats på land till en båtägare för vinterförvaring av hans båt skall däremot betraktas som uthyrning av fast egendom i den mening som avses i sjätte direktivet.

25 Den grekiska regeringen anser i likhet med den danska regeringen att begreppet uthyrning av fast egendom inte avser en avgränsad plats i vattnet som kan identifieras, utan uthyrning av platser på land för vinterförvaring av båtar.

26 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att det av domstolens mycket vidsträckta tolkning av termerna "utarrendering och uthyrning av fast egendom" följer att uthyrning av en plats på land inom ett hamnområde, vilken är avsedd för vinterförvaring av båtar, obestridligen utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i sjätte direktivet. Uthyrning av en båtplats kan för övrigt inte behandlas olika beroende på särskilda tekniska lösningar, såsom förtöjning vid en boj eller en pontonbrygga i stället för ankring på havsbotten eller förtöjning vid en förtöjningspåle som är nedsänkt i bottnen.

Domstolens svar

27 Av fast rättspraxis framgår att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som följaktligen skall ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 25, av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis, REG 2003, s. I-5965, punkt 22, och av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 16).

28 Eftersom det inte förekommer någon definition av begreppet "uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet, skall denna bestämmelse tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet, med särskild hänsyn till *ratio legis* i fråga om undantaget i artikel 13 B b (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 18).

29 Då de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall påföras för varje tillhandahållande av tjänst som utförs av en skattskyldig person mot vederlag, skall de tolkas restriktivt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 52, samt dom av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkt 64, och domen i det ovannämnda målet Sinclair Collins, punkt 23).

30 Domstolen har i flera domar definierat uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet såsom den rätt som en fastighetsägare upplåter till en hyrestagare att mot ersättning och för en avtalad tidsperiod nyttja fastigheten och förhindra att någon annan åtnjuter sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkterna 52–57, samt dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen, REG 2001, s. I-6831, punkt 55, och domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 19).

31 Det är i målet vid den nationella domstolen klarlagt att det förhållande som föreligger mellan FML och dem som nyttjar platser på land och som under en viss tidsperiod har en exklusiv nyttjanderätt till de platser som de tilldelas, omfattas av begreppet uthyrning i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse. Detsamma gäller för förhållandet mellan FML och dem som nyttjar båtplatser, även om detta sker tillfälligt. En sådan plats kan nämligen tillfälligt upptas av en annan båt än platsinnehavarens, när denne inte utnyttjar platsen för sin egen båt. Ett sådant tillfälligt nyttjande som inte är till men för innehavaren kan nämligen inte anses förändra dennes förhållande till hamnförvaltaren.

32 För att besvara den första frågan återstår således att utröna huruvida uppläggningsplatserna för båtar respektive båtplatserna skall anses utgöra fast egendom.

33 Domstolen konstaterar med avseende på uppläggningsplatserna att den mark som båtarna läggs upp på utgör fast egendom.

34 Vad gäller båtplatserna framgår det av begäran om förhandsavgörande att FML äger hamnområdet och hamnbassängen. Den omständigheten att hamnområdet helt eller delvis är täckt av vatten hindrar inte att det betecknas som fast egendom som kan hyras eller arrenderas ut. FML kan i egenskap av ägare upplåta detta hamnområde i dess helhet, däri inbegripet de avgränsade delarna av detta område. Uthyrningen avser dock inte en viss mängd vatten, utan en viss del av hamnbassängen. Denna vattenyta är permanent avgränsad och kan inte flyttas.

35 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 32 i sitt förslag till avgörande, omfattas således en båtplats i en hamnbassäng av definitionen för fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, även vid en restriktiv tolkning av denna bestämmelse.

36 Den första frågan skall följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet uthyrning av fast egendom omfattar uthyrning av platser för förtöjning av båtar och uppläggningsplatser för båtar inom hamnområdet.

Den andra frågan

37 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida begreppet fordon i artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet omfattar båtar.

Yttranden som inkommit till domstolen

38 FML har gjort gällande att det av artiklarna 15.2, 28a punkt 2 a samt 28n punkt 4 b och c i sjätte direktivet framgår att gemenskapslagstiftaren skiljer mellan termerna transportmedel och fordon. När en bestämmelse omfattar samtliga typer av transportmedel, det vill säga luftfarkoster, motorfordon, båtar med mera används uttrycket transportmedel. Begreppet fordon används däremot endast avseende transportmedel som rullar på land. Det fordonsbegrepp som används i artikel 13 B b i sjätte direktivet omfattar således endast transportmedel på land. Den andra frågan skall därför enligt FML besvaras nekande.

39 Den danska och den grekiska regeringen anser att begreppet fordon inte skall tolkas restriktivt. Begreppet skall således omfatta allt som kan användas för att transportera en person från en plats till en annan, inbegripet båtar.

40 Likaså har kommissionen gjort gällande att termen fordon, trots vissa skillnader i terminologin mellan olika språkversioner av artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet, i praktiken används på ett samstämmigt sätt i samtliga versioner och omfattar transportmedel i vid bemärkelse, inbegripet båtar. En motsatt tolkning skulle få ologiska följder, vilket vore oförenligt med principen om skatteneutralitet.

Domstolens svar

41 De termer som har använts i de olika språkversionerna av artikel 13 B b punkt 2 för begreppet fordon är inte samstämmiga. Såsom kommissionen med rätta har påpekat omfattar begreppet i vissa språkversioner, däribland den franska, den engelska, den italienska, den spanska, den portugisiska, den tyska och den finska språkversionen, transportmedel i allmänhet, inbegripet flygfartyg och båtar. I andra språkversioner, såsom den danska, den svenska, den nederländska och den grekiska versionen, används däremot ett mera precist begrepp med en mera begränsad betydelse som huvudsakligen avser transportmedel på land. Den danska termen kjøretøjer avser närmare bestämt hjulburna transportmedel på land.

42 Det skall i detta avseende erinras om att det av fast rättspraxis följer att en gemenskapsbestämmelse, i händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna, skall tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår (se bland annat dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkt 19, och av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D., REG 2000, s. I-6795, punkt 16).

43 När det emellertid gäller uthyrning av platser för parkering av fordon föreskrivs i artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet en avvikelse från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel i fråga om utarrendering och uthyrning av fast egendom. De transaktioner som avses i ovannämnda punkt omfattas därigenom av direktivets allmänna system, enligt vilket samtliga skattepliktiga transaktioner

skall mervärdesbeskattas, utom i uttryckligen föreskrivna undantagsfall. Denna bestämmelse kan således inte tolkas snävt (se dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi, REG 1998, s. I-481, punkt 19).

44 Termen fordon som används i denna bestämmelse skall således tolkas så, att den omfattar samtliga transportmedel, inbegripet båtar.

45 Uthyrningen av båtplatser är nämligen inte begränsad till en ensamrätt att förfoga över vattenytan, utan omfattar även tillhandahållande av hamnutrustning, däribland utrustning för båtarnas förtöjning, för besättningarnas ombordstigning och landstigning samt sanitära och andra inrättningar som står till besättningarnas förfogande. Såsom generaladvokaten angav i punkt 51 i sitt förslag till avgörande, kan dock inget av de överväganden, däribland socialpolitiska sådana, som har haft betydelse vid införandet av undantaget från mervärdesskatteplikt för uthyrning av fast egendom, tillämpas på uthyrning av båtplatser under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen.

46 Under dessa omständigheter och med beaktande av syftet med artikel 13 B b i sjätte direktivet skall punkt 2 i denna bestämmelse, enligt vilken uthyrning av platser för parkering av fordon inte skall omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt tolkas så, att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar.

47 Av vad anförts följer att den andra frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet fordon omfattar båtar.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **Artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, skall tolkas så, att begreppet uthyrning av fast egendom omfattar uthyrning av platser för förtöjning av båtar och uppläggningsplatser för båtar inom hamnområdet.**

2) **Artikel 13 B b punkt 2 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 92/111, skall tolkas så, att begreppet fordon omfattar båtar.**

Underskrifter