

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 14 oktober 2004¹

I — Inledning

1. Ämnet för den föreliggande begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret (Danmark) är hur uthyrning av båtplatser i en småbåtshamn och uppläggningsplatser för vinterförvaring av fritidsbåtar skall behandlas rättsligt vad avser mervärdesskatt. Dessa former av transaktioner skulle kunna vara undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 B b i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet)², om de utgjorde uthyrning av fast egendom. Undantaget från skatteplikt skulle dock inte gälla om båtplatserna och uppläggningsplatserna ansågs vara "uthyrning av lokaler eller platser för parkering av fordon".

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall som huvudregel mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. Som följer av artikel 4.2 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet skall också "[u]tnyttjande av materiella ... tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" anses utgöra en ekonomisk verksamhet som omfattas av plikten att betala mervärdesskatt.

3. Under vissa förutsättningar skall enligt artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet följande vara undantaget från plikten att betala mervärdesskatt:

"Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstift-

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

ning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

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.”

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

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

5. Vidare meddelas följande i handledning för mervärdesskatt 2001, punkt D.11.8 angående administrativ praxis i Danmark:

4. uthyrning av boxar.

”Segelklubbars uthyrning av båtplatser, uppläggningsplatser på land, hamn- och stapelbäddplatser skall vara mervärdesskattepliktig även om sådan uthyrning endast sker till föreningsmedlemmar.”

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.”

B — Dansk rätt

4. I § 13 första stycket nr 8 i danska mervärdesskattelagen undantas följande varor och tjänster från mervärdesskatt:

Mervärdesskatt skall således erläggas på platshyra, såsom eventuell insats eller kausion som avkrävs vid uthyrning till fasta hyresgäster samt på hamnavgift som avkrävs när gästseglare använder hamnen.”

”Förvaltning, uthyrning och utarrendering av fast egendom. Detta omfattar även leverans

6. I § 39 femte stycket mervärdesskattelagen föreskrivs att skatt för anläggning, reparation

och underhåll av andra hamnanläggningar än byggnader får dras av som ingående mervärdesskatt.

Om en båtplatsinnehavare inte önskar utnyttja sin plats under en period som överstiger 24 timmar, görs denna plats utan ersättning tillgänglig för gäster. Vidare får hyresgästen en uppläggningsplats som består av en numrerad ställning i en särskild del av hamnområdet där båten kan vinterförvaras. Till uppläggningsplatsen har hyresgästen fri tillgång. Dessutom har hyresgästen rätt att använda hamnens gemensamma faciliteter, såsom toaletter och tvätttrum.

III — Bakgrund, tolkningsfrågor och förfarande

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (nedan kallad FML) är en stiftelse som underhåller och driver en småbåtshamn. FML hyr ut båtplatser i hamnen och uppläggningsplatser på hamnområdet för vinterförvaring av fritidsbåtar. Dessa upplåtelseformer erbjuds både gemensamt och var för sig. Båtplatserna hyrs ut såväl långfristigt som kortfristigt, antingen månadsvis eller räknat per dag.

10. Båtagare som bara hyr en båtplats, antingen långfristigt eller månadsvis, behöver inte betala någon kausion. I gengäld måste de betala en högre hyra. Även dessa båtagare får tillgång till en fast båtplats. Gästseglare, som bara stannar i hamnen en eller några dagar, tilldelas båtplatser som är lediga.

8. Vid långfristig uthyrning som omfattar både båtplats och uppläggningsplats måste hyresgästen förutom hyran betala en kausion. Avgifternas storlek är bland annat beroende av hur stor plats respektive båt behöver.

11. De ovan beskrivna uppläggningsplatserna på land kan också hyras oberoende av en båtplats i vattnet.

9. Som motprestation tilldelas båtagaren en bestämd fast båtplats vid en brygga eller pontonbro, som anpassas till båtens storlek.

12. Skatteförvaltningen meddelade FML att dess verksamhet i sin helhet omfattades av reglerna om mervärdesskatt. FML överklagade detta meddelande och den första

instansen, Landsskatteretten, fastslog skatteförvaltningens beslut avseende båtplatserna. Uthyrningen av dessa omfattades inte av undantaget för uthyrning av fast egendom. Däremot ansåg Landsskatteretten att uthyrningen av uppläggningsplatser på land skall vara undantagna från skatteplikt. Såväl FML som skatteministeriet överklagade Landsskatterettens beslut till Vestre Landsret, som genom beslut av den 22 november 2002 har ställt följande tolkningsfrågor i enlighet med artikel 234 EG:

1. Skall artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 77/388) tolkas så, att "[u]tarrendering och *uthyrning av fast egendom*" omfattar uthyrning av en båtplats som består av en del av ett hamnområde med landförbindelse och ett område i vattnet som kan avgränsas och identifieras?

2. Skall artikel 13 B b.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att begreppet "*køretøjer*" (fordon) omfattar båtar?

13. FML, den danska och den grekiska regeringen samt kommissionen har yttrat sig i förfarandet inför domstolen. Bortsett från FML menar alla som har yttrat sig att

uthyrning av båt- och uppläggningsplatser omfattas av mervärdesskatteplikten. Medlemsstaterna anser att åtminstone båtplatser i vattnet inte utgör fast egendom i den mening som avses i direktivet, men kommissionen har en annan uppfattning i denna fråga. Kommissionen och regeringarna är dock överens om att den begränsning av undantaget från mervärdesskatteplikten som avser uppställningsplatser för fordon är tillämplig. Enligt FML omfattar regeln om uppställningsplatser för fordon inte platser för båtar.

IV — Rättslig bedömning

14. Tolkningsfrågorna avser tolkningen av reglerna i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet om undantag från mervärdesskatteplikten för uthyrning av fast egendom. Den första frågan handlar om huruvida båtplatser i en hamn respektive uppläggningsplatser för båtar på land skall anses vara fast egendom. För att besvara den andra frågan måste det utredas om den begränsning av undantaget från skatteplikten som avser uthyrning av platser för uppställning av fordon även omfattar de ovan nämnda typerna av platser för båtar.

A — Inledande anmärkningar

15. Innan jag går närmare in på tolkningsfrågorna, finns det anledning att påminna om att undantagen i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning.³

16. Av direktivets systematik följer att följande tolkningsprinciper skall tillämpas för de bestämmelser som skall prövas här: Eftersom undantag från skatteplikt innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag, skall begreppet hyra av fast egendom tolkas restriktivt.⁴ Genom den begränsning av undantaget från skatteplikten som återfinns i artikel 13 B b 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet avseende parkeringsplatser för fordon omfattas dessa transaktioner åter av direktivets allmänna system. Denna bestämmelse skall således inte tolkas restriktivt.⁵

17. Visserligen skulle en tolkning av direktivet vara onödig om Danmark hade utnyttjat möjligheten att föreskriva ytterligare begränsningar av användningsområdet för undantaget från skatteplikten, utöver de begränsningar som föreskrivs i artikel 13 B b punkterna 1–4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sjätte mervärdesskattedirektivet ger nämligen medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsässig bedömning detta hänseende, vilket kommissionen med rätta har anfört med hänvisning till domen i målet *Far*⁶. Danmark skulle till exempel ha kunnat föreskriva att även uthyrning av båtplatser utgör en verksamhet som, i likhet med uthyrning av parkeringsplatser, omfattas av mervärdesskatteplikten.

18. Om en medlemsstat vill använda sig av denna befogenhet måste den anpassa lagstiftningen om mervärdesskatt. Det är således inte tillräckligt att utvidga skattskyldigheten genom att komplettera nationella bestämmelser, som i stor utsträckning motsvarar bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet, med administrativ praxis eller administrativa riktlinjer som endast är bindande för den berörda förvaltningen.⁷

3 — 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, *Malerhofer* (REG 2003, s. I-563), punkt 25, och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, *Sinclair Collis* (REG 2003, s. I-5965), punkt 22.

4 — Domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 3), punkt 52, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, *Stockholm Lindöpark* (REG 2001, s. I-493), punkt 25, och domen i målet *Sinclair Collis* (ovan fotnot 3), punkt 23.

5 — Dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, *Blasi* (REG 1998, s. I-481), punkt 19.

6 — Dom av den 3 februari 2000 i mål C-12/98, *Far* (REG 2000, s. I-527). Se även dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "*Goed Wonen*" (REG 2001, s. I-6831), punkt 45.

7 — Jämför generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 6 juni 2002 i mål C-315/00, *Malerhofer* (REG 2003, s. I-565), punkterna 27 och 28, och av den 17 maj 1989 i mål 173/88, *Henriksen* (REG 1989, s. I-2763, s. I-2770), punkt 22.

19. Den administrativa praxis som har dokumenterats i Handledning för mervärdesskatt 2001⁸, enligt vilken uthyrning av båtplatser omfattas av skattskyldighet, kan därför inte anses som en nationell utvidgning av begränsningarna av undantaget från skatteplikten för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

20. Enligt de nationella bestämmelserna är skattskyldiga personer, med avseende på utgifter för anläggning, reparation och underhåll av hamnanläggningar med undantag av byggnader, berättigade att göra avdrag för ingående skatt. Detta tyder på att den danska lagstiftaren hänför dessa utgifter till en skattepliktig verksamhet. Men inte heller detta indirekta indicium utgör någon entydig ytterligare begränsning av undantagen från mervärdesskatteplikten för uthyrning av fast egendom.

21. Eftersom det saknas en separat bestämmelse om den skatterättsliga bedömningen av uthyrning av båtplatser i den danska lagstiftningen avseende mervärdesskatt är det nödvändigt att undersöka om en sådan verksamhet skall anses vara uthyrning av fast egendom och om den eventuellt skall anses vara uthyrning av parkeringsplatser för fordon i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet.

B — *Uthyrning av fast egendom (första tolkningsfrågan)*

22. Artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition av begreppet "uthyrning av fast egendom". Direktivet innehåller inte heller någon hänvisning till begreppets definition i medlemsstaternas rättsordningar.⁹

23. Det framgår dock av fast rättspraxis att det grundläggande kännetecknet för uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet är att den som berörs erhåller rätten att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, nyttja en fastighet som om han ägde den och motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt.¹⁰

24. Frågan hur en skattepliktig transaktion skall bedömas måste avgöras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga.¹¹

9 — Domen i målet "Goed Wonen" (ovan fotnot 6), punkt 44, och domen i målet Sinclair Collis (ovan fotnot 3), punkt 24.

10 — Domen i målet "Goed Wonen" (ovan fotnot 6), punkt 55, och domen i målet Sinclair Collis (ovan fotnot 3), punkt 25, liksom dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International (REG 2001, s. I-7257), punkt 21.

11 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkt 12, och domen i målet Stockholm Lindöpark (ovan fotnot 4), punkt 26, och domen i målet Sinclair Collis (ovan fotnot 3), punkt 26.

8 — Se ovan, punkt 5.

25. FML:s utbud omfattar uthyrning av såväl båtplatser i hamnen som uppläggningsplatser för vinterförvaring av båtar på land. Trots att dessa upplåtelser även erbjuds i kombination bör frågan huruvida det rör sig om uthyrning av fast egendom undersökas var för sig för båtplatser och uppläggningsplatser.

28. Vad avser uppläggningsplatserna på land framgår det av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att de olika platserna är klart avgränsade och markerade. Hyresgästen har för en viss tid ensamrätt att nyttja uppläggningsplatsen. Han har obegränsad tillgång till platsen. Under hyrestiden kan ingen annan båtägare använda platsen utan hyresgästens godkännande. Följaktligen rör det sig om uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

26. Det har nämligen ingen avgörande betydelse att det faktureras ett enhetspris.¹²

29. Något större svårigheter vållar däremot kvalificeringen av båtplatserna i hamnbassängen. Även här står det klart att båtplatserna är tydligt avgränsade från resten av hamnbassängen med bryggor och pålar. Den danska och den grekiska regeringen har dock ifrågasatt om båtplatserna över huvud taget utgör fast egendom.

27. Däremot är det avgörande att en båtplats och en uppläggningsplats på land kan hyras var för sig oberoende av varandra. Det innebär att det är fråga om två huvudsakliga fristående upplåtelser som går att skilja från varandra och inte en enda upplåtelse.¹³ Det är inte heller så att någon av uthyrningsformerna, båtplats eller uppläggningsplats, utgör en huvudsaklig upplåtelse och den andra upplåtelsen en underordnad del, som i skatterättsligt hänseende bedöms som den huvudsakliga upplåtelsen.¹⁴

30. Fast egendom kan definieras som en bestämd del av jordytan som det är möjligt att äga eller besitta, inbegripet därpå uppförda och fast förankrade byggnader. I motsats till öppet hav är det möjligt att äga eller besitta inre vatten. Till exempel framgår det av begäran om förhandsavgörande att FML äger hamnområdet. Det utgör inget hinder för kvalifikationen som fast egendom att en areal som kan hyras eller arrenderas helt eller delvis är täckt av vatten. Likaväl som FML

12 — Jämför dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 31.

13 — Domen i målet CCP (ovan fotnot 12), punkt 29.

14 — Domen i målet CCP (ovan fotnot 12), punkt 30, och dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 24. Se även särskilt dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. I-2763), punkterna 14–16, i vilken domstolen ansåg att uthyrningen av ett garage utgjorde en underordnad del av uthyrningen av en lägenhet och att denna del också omfattas av det undantag från skatt som gäller vid uthyrning av fast egendom.

kan äga hamnområdet inklusive hamnbassängen, hade FML också kunnat arrendera det. Det som gäller för området i dess helhet måste också gälla för avgränsade delar av det.

31. Fast egendom skall vidare avgränsas mot lös egendom. Visserligen är det riktigt att vattnet som omedelbart omger båtarna utgör lös egendom. Med utgångspunkt i denna föreställning tycks den danska regeringen anse att endast de pålar eller bryggor vid vilka båtarna förtöjs skall anses vara fast egendom. Att ställa pålar eller bryggor till förfogande anser den danska regeringen dock vara en underordnad del av upplåtelsen. Föremålet för uthyrningen är emellertid inte en rörlig mängd vatten utan en viss del av hamnbassängen. Denna yta, som är täckt med vatten, är fast avgränsad och inte möjlig att flytta.

32. Även om artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt, motsvarar alltså en båtplats i en hamnbassäng definitionen av fast egendom i den mening som avses i denna artikel.

33. Vidare är det inte uteslutet att det föreligger ett hyresförhållande på grund av att FML tillfälligt kan upplåta en båtplats till gäster när båtplatsens innehavare är borta.

34. Visserligen kännetecknas uthyrning av fast egendom av att hyresgästen tar egendomen i besittning och när som helst kan avstänga andra personer därifrån. Likväl kan det finnas hyresförhållanden i vilka flera hyresgäster får använda samma hyresobjekt och en hyresgäst har förtursrätt att nyttja objektet.

35. Så är fallet här. De långvariga hyresgästerna kan fritt bestämma om de skall avlägsna sin båt från båtplatsen eller inte. Varken FML eller en annan båtägare kan kräva av hyresgästen att han utrymmer båtplatsen. Bara om hyresgästen bestämmer sig för att inte utnyttja sin båtplats under en period som överstiger 24 timmar, kan hamnförvaltningen tillfälligt ställa båtplatsen till andra båtägares förfogande.

36. Första frågan skall därför besvaras så, att begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar såväl uthyrning av en båtplats vilken utgörs av en viss avgränsad areal i en hamnbassäng som uthyrning av en avgränsad uppläggningsplats för en båt på land.

C — Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon (andra tolkningsfrågan)

37. Med den andra tolkningsfrågan vill den nationella domstolen få veta om uppläggningsplatser för båtar faller under begränsningen i artikel 13 B b 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet av det undantag från skatteplikten som gäller för uthyrning av fast egendom. Den nationella domstolen är särskilt tveksam med anledning av att begreppet *køretøj*, som används i den danska versionen av bestämmelsen, till sin ordalydelse endast avser fordon på hjul. Därför skulle det inte vara förenligt med den danska versionen att anse att båtar är fordon i den mening som avses i bestämmelsen.

38. Som den nationella domstolen, kommissionen och de deltagande regeringarna dock med rätta har påpekat, uppkommer detta problem inte på samma sätt vid tolkningen av de andra språkversionerna av direktivet eftersom mer neutrala begrepp, som också kan omfatta båtar, har använts.¹⁵

39. När det finns skillnader mellan de olika språkversionerna skall bestämmelsen i fråga tolkas med hänsyn tagen till den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår.¹⁶

40. I likhet med den danska språkversionen, framgår det inte heller klart av de andra språkversionerna om begreppet plats för parkering av fordon också omfattar båtplatser respektive uppläggningsplatser för båtar. Om det inte är möjligt att bedöma ett uttrycks räckvidd på grundval av en tolkning som endast hänför sig till dess ordalydelse, skall hänsyn tas till det sammanhang i vilket uttrycket ingår. Härvid skall systematiken i det sjätte mervärdesskattedirektivet beaktas.¹⁷

41. FML har försökt styrka att begreppet transportmedel används som överordnat begrepp för fordon som kan föras på land, på vatten och i luften, medan begreppet fordon endast avser landfordon.

42. En granskning av den tyska versionen av sjätte mervärdesskattedirektivet ger dock

16 — 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.

17 — Dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 22, och domen i målet Henriksen (ovan fotnot 14), punkterna 10 och 11.

15 — I den engelska versionen används ordet *vehicles*, i den franska *véhicules*, i den spanska *vehículos*, i den portugisiska *veículos*, i den italienska *veicoli*, i den nederländska *voertuigen* och i den svenska *fordon*.

inget stöd för att en sådan terminologisk systematik föreskrivs i direktivet. Visserligen används begreppet Beförderungsmittel [I den svenska versionen används begreppet transportmedel. Övers. anm.] i den av FML citerade artikel 15.1.2. I andra bestämmelser som FML anför (artiklarna 28a.2 a, 28n.4 b, 28n.4 c, 28o.1 g, 28p.7 b och 28p.7 c i sjätte mervärdesskattedirektivet) används däremot begreppet Fahrzeug och inte det allmänna begreppet Transportmittel [I den svenska versionen används även här begreppet transportmedel. Övers. anm].

43. Dessutom har kommissionen med rätta hänvisat till artikel 13 A 1 p i sjätte mervärdesskattedirektivet som exempel på motsatsen. I den artikeln regleras ett undantag från skatteplikten för sjuktransporter i fordon som är särskilt utrustade för ändamålet (tyska: besonders eingerichteten Fahrzeugen, franska: véhicules spécialement aménagés). Även här omfattar begreppet fordon också båtar och flygplan.

44. En undersökning av användningen av begreppen fordon och transportmedel på olika ställen i direktivet ger således ingen ytterligare vägledning. Därför skall hänsyn tas till syftet med undantaget från skatteplikten för uthyrning av fast egendom och med begränsningarna av detta undantag vid prövningen av huruvida båtar omfattas av begreppet fordon i artikel 13 B b 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

45. Det finns framför allt två skäl till att uthyrning av fast egendom är undantagen från skatteplikt. För det första uppstår en fastighet som redan nyttjas inte genom en

tillverkningsprocess, vilket generaladvokaten Jacobs har utvecklat i sitt förslag till avgörande i målet Blasi¹⁸. Efter det att marken på en fastighet för första gången har iordningställt och en byggnad har uppförts nyttjas en fastighet som regel i huvudsak passivt utan att något mervärde tillkommer.¹⁹ Därför omfattar mervärdesskatteplikten bara det första tillhandahållandet av mark som är iordningställd för att bebyggas och tillhandahållandet av en byggnad före första inflyttningen,²⁰ medan tillhandahållande av en byggnad efter första inflyttningen och uthyrning av en sådan byggnad är undantagna från mervärdesskatt.

46. För det andra var åtminstone uthyrning av bostäder undantagen från mervärdesskatt av sociala skäl i de flesta medlemsstaterna innan harmoniseringen genom det sjätte mervärdesskattedirektivet genomfördes.²¹ Detta undantag från skatteplikt bibehölls i det sjätte mervärdesskattedirektivet för att undvika en höjning av hyresavgifterna för bostäder.

47. Inget av de båda motiven för undantag från skatteplikten är relevant för fallen i artikel 13 B b punkterna 1–4 i sjätte

18 — Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 25 september 1997 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-483), punkterna 15 och 16.

19 — Detta resonemang tycks inte stämma när ett företag har uppfört ett driftställe på en fastighet och fastigheten därigenom används som produktionsfaktor.

20 — Jämför artikel 4.3 a och b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

21 — Jämför kommissionens förslag till sjätte mervärdesskattedirektivet (Europeiska gemenskapens bulletin, supplement 11/73, s. 17).

mervärdesskattedirektivet. Undantaget begränsades därför avseende dessa särfall av uthyrning av fast egendom och de omfattades därmed åter av mervärdesskatteplikten.

48. Dessa upplåtelse kännetecknas nämligen vad gäller det första motivet vanligtvis av ett mer aktivt nyttjande av den fasta egendomen. Uthyrning av hotellrum och uppställningsplatser på en campingplats i den mening som avses i punkt 1 omfattar till exempel även andra servicetjänster än att ställa rum eller uppställningsplatser till förfogande.

49. Denna aspekt har visserligen ingen större vikt när det gäller uthyrning av platser för parkering av fordon i den mening som avses i punkt 2, även om tilläggstjänster som till exempel bevakning av parkeringsplatser kan tillkomma. Här måste i stället den andra aspekten tillmätas särskild betydelse, nämligen avsaknaden av en socialpolitisk motivering för undantag från skatteplikt.

50. Uthyrning av båtplatser innebär också ett mer intensivt nyttjande av den fasta

egendomen, vilket vanligtvis kännetecknar undantagen från skattebefrielse i artikel 13 B b punkterna 1–4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Exempelvis ställs utöver båt- och uppläggningsplatser andra faciliteter till förfogande, såsom sanitära inrättningar, på liknande sätt som på en campingplats. Dessutom är det nödvändigt att båtplatserna utrustas med särskilda anordningar för att förtöja båtarna och att dessa anordningar regelbundet kontrolleras och underhålls på grund av vattnets påverkan.

51. Vidare är det uppenbart att de sociala skäl som hade betydelse vid införandet av undantaget avseende uthyrning av fast egendom inte har någon relevans vad avser uthyrning av båtplatser för fritidsbåtar.

52. Vid beaktande av syftet med artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet förefaller det vara ändamålsenligt att tolka bestämmelsens andra punkt så, att den omfattar även uthyrning av båt- och uppläggningsplatser för fritidsbåtar. Denna tolkning motsvarar också utgångspunkten att bestämmelsen inte skall tolkas restriktivt.

V — Förslag till avgörande

53. På grund av vad som ovan har anförts föreslår jag att tolkningsfrågorna besvaras på följande sätt:

1. Begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i 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 omfattar såväl uthyrning av en båtplats vilken utgörs av en viss avgränsad areal i en hamnbassäng som uthyrning av en avgränsad uppläggningsplats för en båt på land.
2. Artikel 13 B b 2 i sjätte direktivet 77/388/EEG omfattar även uthyrning av båt- och uppläggningsplatser för fritidsbåtar.