

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 14 oktober 2004¹

I — Inleiding

1. Deze verwijzingsbeslissing van het Vestre Landsret (Denemarken) betreft de behandeling in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde [hierna: „BTW”] van de verhuur van ligplaatsen en van winterstalling voor pleziervaartuigen in een plezierhaven. Deze diensten zijn krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”)², vrijgesteld van BTW indien zij als verhuur van onroerende goederen kunnen worden beschouwd. De belastingvrijstelling geldt evenwel niet wanneer de ligplaats en de stalling als „parkeer-ruimte voor voertuigen” zijn aan te merken.

II — Rechtskader

A — Gemeenschapsrecht

2. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van diensten die in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, in beginsel aan BTW onderworpen. Blijkens artikel 4, lid 2, sub 2, van de Zesde richtlijn is „de exploitatie van een lichamelijke [...] zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen” eveneens een economische activiteit die aan BTW is onderworpen.

3. Ingevolge artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn zijn onder bepaalde voorwaarden van BTW vrijgesteld:

„verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lid-

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 145, blz. 1.

staten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterrainen;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten.

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten.”

B — *Deens recht*

4. Artikel 13, lid 1, sub 8, van de Deense wet op de BTW voert een vrijstelling in voor de volgende producten en diensten:

„Administratie, verhuur en verpachting van onroerende goederen, met inbegrip van de

levering van gas, water, elektriciteit en verwarming in verband met deze verhuur of verpachting. De vrijstelling geldt evenwel niet voor verhuur van kamers in hotels en dergelijke, verhuur van kamers in bedrijven die verhuren voor kortere tijd dan een maand, verhuur van kampeer-, parkeer- en reclameruimte en verhuur van safeloketten.”

5. Bovendien verklaart punt D.11.8 van de BTW-richtsnoeren 2001 het volgende over de administratieve praktijk in Denemarken:

„De verhuur door zeilclubs van ligplaatsen, plaatsen voor winterstalling, aanlegplaatsen en ankerplaatsen is aan BTW onderworpen, ook wanneer de verhuur alleen geschiedt aan leden van de club.

Derhalve moet BTW worden betaald over de ligplaatshuur, met inbegrip van eventuele inschrijfgelden of waarborgsommen, die bij de verhuur aan vaste huurders worden gevraagd, en over de havengelden die worden gevraagd van bezoekende zeilers die van de haven gebruik maken.”

6. Krachtens artikel 39, lid 5, van de wet op de BTW kan de belasting over de aanleg, de

reparatie en het onderhoud van haveninstallaties, met uitzondering van gebouwen, als voorbelasting worden afgetrokken.

III — Feiten, prejudiciële vragen en procesverloop

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (stichting van de jachthaven van Marselisborg; hierna: „FML”) is een stichting die een jachthaven onderhoudt en exploiteert. FML verhuurt ligplaatsen in het water en plaatsen voor winterstalling op het haventerrein voor jachten. Deze diensten worden zowel samen als afzonderlijk aangeboden. De ligplaatsen kunnen op lange termijn, maar ook op korte termijn, dat wil zeggen per maand of per dag, worden gehuurd.

8. In het geval van langetermijnverhuur van zowel een ligplaats in het water als een plaats op de wal, moet de huurder naast de huurprijs nog een waarborgsom betalen. De hoogte van deze bedragen hangt onder meer af van de plaats die de betrokken boot inneemt.

9. Als tegenprestatie mag de booteigenaar gedurende een jaar een bepaalde vaste ligplaats met een aanlegpaal of een drijvende

steiger gebruiken, die aan de grootte van de boot is aangepast. Wanneer een houder van een plaats deze gedurende meer dan 24 uur niet wenst te gebruiken, wordt zij zonder vergoeding ter beschikking gesteld van bezoekers. Bovendien krijgt de huurder een stalling op de wal, die uit een genummerde bok op een speciale plek van het haventerrein bestaat, waar hij zijn boot buiten het seizoen kan stallen en waartoe hij vrije toegang heeft. Ten slotte mag de huurder de gemeenschappelijke havenfaciliteiten, zoals de toiletten en de douches, gebruiken.

10. Booteigenaren die op lange termijn of op maandbasis enkel een ligplaats in het water huren, hoeven geen waarborgsom te betalen. In plaats daarvan moeten zij een hogere huurprijs betalen. Zij krijgen eveneens een vaste plaats toegekend voor de duur van de huur. Aan bezoekende zeilers, die slechts een of meer dagen in de haven blijven, worden vrije ligplaatsen toegewezen.

11. Stalling op de wal kan ook los van een ligplaats in het water worden gehuurd.

12. De belastingdienst deelde FML mee dat al haar activiteiten aan BTW onderworpen waren. FML diende hier tegen bezwaar in. De rechter in eerste aanleg (het Landsskatteret)

bevestigde hierop het standpunt van de belastingdienst voor wat de ligplaatsen in het water betreft. De verhuur daarvan viel niet onder de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen. De verhuur van stalling op de wal daarentegen, was volgens de rechter belastingvrij. Zowel FML als het Skatteministerium (ministerie van Financiën) hebben deze beslissing bij het Vestre Landsret aangevochten. Bij beslissing van 22 november 2002 heeft deze rechterlijke instantie het Hof van Justitie met het oog op een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG de volgende vragen gesteld:

1. Moet artikel 13, B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388 van de Raad) aldus worden uitgelegd dat het begrip „verhuur van onroerende goederen” ook de verhuur van een ligplaats voor een boot omvat, bestaande uit een deel van een haventerrein op de wal en een afgebakende en identificeerbare plek in het water?

2. Moet artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde BTW-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het begrip „køretøjer” (voertuigen) ook boten omvat?

13. In de procedure voor het Hof hebben FML, de Deense en de Griekse regering alsmede de Commissie opmerkingen ingediend. Met uitzondering van FML stellen

allen zich op het standpunt dat de verhuur van ligplaatsen in het water en van stalling op de wal aan BTW is onderworpen. Terwijl de lidstaten vinden dat ligplaatsen in het water hoe dan ook geen onroerende goederen in de zin van de richtlijn vormen, is de Commissie op dit punt een andere mening toegedaan. De Commissie en de regeringen zijn het er evenwel over eens, dat de uitsluiting van de vrijstelling van BTW van parkeerruimte voor voertuigen in casu van toepassing is. Volgens FML daarentegen kan de regeling rond parkeerruimte voor voertuigen niet op ligplaatsen voor boten worden toegepast.

IV — Juridische beoordeling

14. De prejudiciële vragen beogen de uitlegging van de in artikel 13, B, sub b, neergelegde regeling rond de vrijstelling van BTW voor de verhuur van onroerende goederen. De eerste vraag houdt in, of een ligplaats in het water en een stalling op de wal voor een boot als onroerende goederen moeten worden beschouwd. Om de tweede vraag te beantwoorden moet worden bepaald of de uitsluiting van de vrijstelling van verhuur van parkeerruimte voor voertuigen ook op dergelijke ligplaatsen voor boten van toepassing is.

A — *Prealabele opmerkingen*

15. Alvorens uitvoeriger op de prejudiciële vragen in te gaan, zij eraan herinnerd dat de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn en derhalve een communautaire omschrijving dienen te krijgen.³

16. Blijkens de structuur van de richtlijn gelden de volgende regels voor de uitlegging van de thans te onderzoeken bepalingen: aangezien de vrijstellingen van BTW uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, moet het begrip verhuur van onroerende goederen strikt worden uitgelegd.⁴ Door de in artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn neergelegde uitzondering op de vrijstelling van BTW voor parkeerruimte voor voertuigen wordt de betrokken handeling opnieuw onder het algemene stelsel van deze richtlijn geplaatst; deze bepaling mag dan ook niet strikt worden uitgelegd.⁵

17. Uitlegging van de richtlijn zou evenwel overbodig zijn indien Denemarken gebruik had gemaakt van de mogelijkheid, ook andere handelingen dan de in artikel 13, B, sub b, punten 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn vermelde gevallen van toepassing van de vrijstelling uit te sluiten. Zoals de Commissie met verwijzing naar het arrest *Far*⁶ terecht heeft betoogd, kent de Zesde richtlijn de lidstaten hiervoor immers een ruime marge toe. Zo had Denemarken uitdrukkelijk kunnen bepalen dat inzonderheid de verhuur van ligplaatsen voor boten een aan BTW onderworpen activiteit is, naast de verhuur van parkeerruimte.

18. Indien een lidstaat deze bevoegdheid wil uitoefenen, moet hij evenwel de BTW-wetgeving dienovereenkomstig aanpassen. In dit verband is het niet voldoende dat de nationale bepalingen die uitvoering geven aan de Zesde richtlijn, door een administratieve praktijk of door administratieve instructies die alleen intern bindend zijn, aldus worden aangevuld dat bijkomende gevallen aan de belasting worden onderworpen.⁷

3 — Arresten van 12 september 2000, *Commissie/Ierland*, C-358/97 (Jurispr. blz. 1-6301, punt 51), 16 januari 2003, *Maierhofer*, C-315/00 (Jurispr. blz. 1-563, punt 25), en 12 juni 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01 (Jurispr. blz. 1-5965, punt 22).

4 — Arrest *Commissie/Ierland* (aangehaald in voetnoot 3, punt 52), arrest van 18 januari 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99 (Jurispr. blz. 1-493, punt 25), en arrest *Sinclair Collis* (aangehaald in voetnoot 3, punt 23).

5 — Arrest van 12 februari 1998, *Blasi*, C-346/95 (Jurispr. blz. 1-481, punt 19).

6 — Arrest van 3 februari 2000, *Far*, C-12/98 (Jurispr. blz. 1-527). Zie eveneens arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99 (Jurispr. blz. 1-6831, punt 45).

7 — Zie de conclusies van advocaat generaal Jacobs van 6 juni 2002 in de zaak *Maierhofer*, C-315/00 (Jurispr. blz. 1-565, punten 27 en 28), en van 17 mei 1989 in de zaak *Henriksen*, 173/88 (Jurispr. blz. 1-2763, blz. 1-2770, punt 22).

19. De in de Deense BTW-richtsnoeren 2001⁸ neergelegde administratieve praktijk, volgens welke ligplaatsen voor boten aan BTW onderworpen zijn, kan dus niet worden beschouwd als een verdergaande nationale uitzondering op de vrijstelling voor de verhuur en de verpachting van onroerende goederen.

20. Volgens de nationale voorschriften mogen de belastingplichtigen de uitgaven voor de aanleg, de reparatie en de exploitatie van haveninstallaties als voorbelasting aftrekken, behoudens wanneer deze gebouwen betreffen. Dit wijst erop dat de Deense wetgever deze uitgaven als een belastingplichtige activiteit beschouwt. Deze indirecte verwijzing vormt echter evenmin een eenduidige uitzondering op de belastingvrijstelling voor verhuur van onroerende goederen.

21. Aangezien de Deense wetgeving rond de BTW geen afzonderlijke regeling kent voor de fiscale behandeling van de verhuur van ligplaatsen voor boten, moet worden vastgesteld of deze activiteit als verhuur van een onroerend goed, en in voorkomend geval ook als verhuur van parkeerruimte voor voertuigen, in de zin van de Zesde Richtlijn moet worden beschouwd.

8 — Zie supra, punt 5.

B — *Verhuur van een onroerend goed (eerste prejudiciële vraag)*

22. Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn geeft geen definitie van het begrip „verhuur van onroerende goederen” en verwijst evenmin naar de definitie ervan in de wettelijke regelingen van de lidstaten.⁹

23. Uit vaste rechtspraak blijkt evenwel in de eerste plaats dat het wezenlijke kenmerk van verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is dat aan de betrokkene voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar, ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.¹⁰

24. In de tweede plaats moeten bij de kwalificatie van een belastbare handeling alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht, in aanmerking worden genomen.¹¹

9 — Arresten „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 6, punt 44) en Sinclair Collis (aangehaald in voetnoot 3, punt 24).

10 — Arresten „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 6, punt 55) en Sinclair Collis (aangehaald in voetnoot 3, punt 25) en arrest 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99 (Jurispr. blz. I-7257, punt 21).

11 — Arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94 (Jurispr. blz. I-2395, punt 12), en arresten Stockholm Lindöpark (aangehaald in voetnoot 4, punt 26) en Sinclair Collis (aangehaald in voetnoot 3, punt 26).

25. FML verhuurt zowel ligplaatsen in het water als plaatsen voor winterstalling op de wal. Hoewel deze diensten ook samen worden aangeboden, dient voor beide soorten plaatsen afzonderlijk te worden onderzocht of het om verhuur van een onroerend goed gaat.

26. De omstandigheid dat één prijs in rekening wordt gebracht voor de gecombineerde huur van een ligplaats en een plaats op de wal, is namelijk niet beslissend.¹²

27. Doorslaggevend is veeleer dat een ligplaats in het water en een plaats op de wal steeds onafhankelijk van elkaar kunnen worden gehuurd, zodat in feite sprake is van twee zelfstandige, afscheidbare hoofddiensten en niet van een geïntegreerde autonome economische dienst.¹³ Tevens is geen van de twee vormen van verhuur van een ligplaats de hoofddienst en de andere de bijkomende dienst, die het fiscale lot van de hoofddienst deelt.¹⁴

28. Met betrekking tot stalling op de wal blijkt uit de informatie in het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de betrokken plaatsen duidelijk afgebakend en aangeduid zijn. De huurder mag de plaats voor een bepaalde tijd exclusief gebruiken. Hij heeft onbeperkt toegang tot de plaats. Tijdens de duur van de huur kan geen andere boot-eigenaar de plaats zonder toestemming van de huurder innemen. Bijgevolg gaat het om verhuur van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

29. De kwalificatie van ligplaatsen in het water daarentegen levert grotere moeilijkheden op. In casu staat eveneens vast dat de ligplaatsen door steigers en palen duidelijk afgescheiden zijn. De Deense en de Griekse regering betwijfelen echter of ligplaatsen wel onroerende goederen zijn.

30. Een onroerend goed kan worden omschreven als een bepaald gedeelte van het aardoppervlak met inbegrip van de daarop vast opgerichte gebouwen, waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden. Anders dan de volle zee, kunnen binnenwateren het eigendom en het bezit van een persoon zijn. Zo is FML eigenaar van het haventerrein, zoals uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt. Dat een oppervlakte geheel of gedeeltelijk onder water ligt, staat de kwalificatie ervan als onroerend goed dat gehuurd of gepacht kan worden, niet in de weg. Zoals FML de

12 — Zie arrest van 25 februari 1999, CPP, C-349/96 (Jurispr. blz. I-973, punt 31).

13 — Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 12, punt 29).

14 — Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 12, punt 30) en arrest 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97 (Jurispr. blz. I-6229, punt 24); zie inzonderheid eveneens het arrest van 13 juli 1989, Henriksen, 173/88 (Jurispr. blz. I-2763, punten 14-16), waarin het Hof heeft geoordeeld dat de verhuur van een garage een bijkomende dienst is bij de verhuur van een appartement, die eveneens onder de op de verhuur van onroerende goederen van toepassing zijnde vrijstelling valt.

eigendom van het haventerrein, met inbegrip van het havenbekken, heeft kunnen verwerven, moet zij het terrein ook kunnen pachten. Wat echter voor het gehele terrein geldt, moet ook voor afgebakende delen ervan gelden.

31. Er dient bovendien een onderscheid te worden gemaakt tussen onroerende goederen en roerende goederen. Uiteraard is het water waarin de boten liggen, roerend. Op basis daarvan lijkt ook de Deense regering alleen de met de grond verbonden palen of steigers waarop de boten meren, als onroerende goederen te beschouwen, die volgens haar evenwel enkel als nevendienst ter beschikking worden gesteld. Voorwerp van de verhuur is echter niet een willekeurige roerende hoeveelheid water, maar een bepaald gedeelte van het havenbekken. Deze met water bedekte oppervlakte is vast afgebakend en kan niet worden verplaatst.

32. Zelfs bij een strikte uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn voldoet een ligplaats in een havenbekken dus aan de omschrijving van onroerend goed in de zin van die bepaling.

33. Dat FML een ligplaats bij tijdelijke afwezigheid van de houder ervan aan bezoekers kan toewijzen, staat het bestaan van een huurverhouding bovendien niet in de weg.

34. Het wezenlijke kenmerk van verhuur van een onroerend goed is uiteraard dat de huurder het onroerend goed in bezit neemt en anderen te allen tijde daarvan kan uitsluiten. Er kunnen evenwel ook huurverhoudingen bestaan waarbij meerdere huurders dezelfde gehuurde zaak mogen gebruiken en het gebruiksrecht van één huurder voorrang heeft.

35. Dit is in casu het geval. De langetermijnhuurder kan vrij beslissen of hij zijn boot al dan niet van de ligplaats weghaalt. FML noch een andere booteigenaar kan tijdens de duur van de huur van de huurder verlangen dat hij de ligplaats verlaat. Enkel wanneer de huurder beslist om zijn ligplaats voor meer dan 24 uur niet te gebruiken, kan de havenadministratie de plaats tijdelijk aan andere boot-eigenaren ter beschikking stellen.

36. Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat het begrip „verpachting en verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn zowel de verhuur van een bepaalde afgebakende plek in een havenbekken als ligplaats voor een boot omvat als de verhuur van een afgebakende plaats voor de stalling van een boot op de wal.

C — *Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen (tweede prejudiciële vraag)*

37. Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn verhuur van ligplaatsen voor boten uitsluit van de belastingvrijstelling voor verhuur van onroerende goederen. De twijfels van de verwijzende rechter vloeien vooral voort uit het feit dat de Deense versie van de bepaling het begrip „køretøjer” gebruikt, dat enkel voertuigen op wielen omvat. Bijgevolg zou het met de tekst van de Deense versie in strijd zijn, boten als voertuigen in de zin van de bepaling te beschouwen.

39. Volgens vaste rechtspraak moet, ingeval de diverse taalversies uiteenlopen, bij de uitlegging van de bepaling in kwestie worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.¹⁶

40. Zelfs in de andere taalversies dan de Deense is het evenwel niet helemaal duidelijk of het begrip parkeerruimte voor voertuigen ook ligplaatsen voor boten omvat. Indien de betekenis van een uitdrukking niet op basis van een letterlijke uitlegging alleen kan worden vastgesteld, dient men voor opheldering omtrent die betekenis te zien naar de context waarin de uitdrukking wordt gebruikt, mede gelet op de structuur van de Zesde richtlijn.¹⁷

41. FML tracht aan te tonen dat de Zesde richtlijn als overkoepelend begrip voor landvoertuigen, schepen en luchtvaartuigen de term vervoermiddel gebruikt, terwijl het begrip „voertuig” enkel naar landvoertuigen verwijst.

38. De verwijzende rechter, de Commissie en de betrokken regeringen merken evenwel terecht op dat het probleem niet op dezelfde wijze speelt in de andere taalversies van de richtlijn. Deze gebruiken neutralere begrippen, die ook boten kunnen omvatten.¹⁵

42. Na onderzoek van de Duitse versie van de Zesde richtlijn kan evenwel worden

15 — De Engelse versie gebruikt het begrip „vehicles”, de Franse versie „véhicules”, de Spaanse versie „vehículos”, de Italiaanse versie „veicoli”, de Nederlandse versie „voertuigen” en de Zweedse versie „fordon”.

16 — Arresten van 27 maart 1990, Cricket St Thomas, C-372/88 (Jurispr. blz. I 1345, punt 19), en 14 september 2000, D., C-384/98 (Jurispr. blz. I-6795, punt 16).

17 — Arrest van 5 juni 1997, SIDC, C-2/95 (Jurispr. blz. I-3017, punt 22), en arrest Henriksen (aangehaald in voetnoot 14, punten 10 en 11).

betwijfeld of een dergelijke terminologische systematiek aan de richtlijn ten grondslag ligt. Zo wordt in het door FML aangehaalde artikel 15, lid 1, sub 2, weliswaar de term vervoermiddel gebruikt, maar in andere door FML aangevoerde bepalingen (de artikelen 28 bis, lid 2, sub a, 28 quindecies, lid 4, sub b, en sub c, 28 sexdecies, lid 1, sub g, en 28 sexdecies, lid 7, sub b en sub c, van de Zesde richtlijn) komt het begrip „voertuig” en niet het algemenere begrip „vervoermiddel” voor.

43. Bovendien wijst de Commissie als tegenvoorbeeld terecht op artikel 13, A, lid 1, sub p, van de Zesde richtlijn, dat de belastingvrijstelling voor ziekenvervoer met speciaal daartoe ingerichte voertuigen regelt. Ook hier omvat het begrip voertuig mede boten en luchtvaartuigen.

44. Daar de analyse van de op diverse plaatsen in de richtlijn gebruikte begrippen voertuig en vervoermiddel evenmin bijdraagt tot een oplossing, moet, gelet op de doelstelling van de belastingvrijstelling voor verhuur van onroerende goederen en de uitzonderingen op deze vrijstelling, worden onderzocht of boten onder het begrip voertuig van artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn vallen.

45. De vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen heeft vooral twee redenen. In

de eerste plaats is een reeds gebruikt onroerend goed niet het resultaat van een productieproces, zoals advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Blasi¹⁸ duidelijk heeft gemaakt. Na het eerste bouwrijp maken van de grond en de oprichting van een gebouw wordt een onroerend goed in de regel eerder passief gebruikt, zonder toevoeging van waarde.¹⁹ Bijgevolg zijn alleen de eerste levering van bouwrijp gemaakte grond en de levering van een gebouw voordat dit voor het eerst in gebruik wordt genomen, aan BTW onderworpen²⁰, terwijl een volgende overdracht van een reeds eerder betrokken gebouw evenals de verhuur ervan vrij van BTW zijn.

46. In de tweede plaats onderwierpen de meeste lidstaten de verhuur van woonruimte vóór de door de Zesde richtlijn tot stand gebrachte harmonisatie hoe dan ook om sociale redenen niet aan BTW.²¹ Om een verhoging van de huurprijzen voor woonruimte te voorkomen, mocht de Zesde richtlijn daar niet van afwijken.

47. Geen van beide rechtvaardigingen voor belastingvrijstelling zijn van toepassing in de gevallen van artikel 13, B, sub b, punten 1 tot

18 — Conclusie van 25 september 1997 in de zaak Blasi, C-346/95 (Jurispr. 1998, blz. I-483, punten 15 en 16).

19 — Dit kan anders zijn indien de werkplaatsen van een onderneming op het onroerend goed zijn opgericht en het onroerend goed dus een productiefactor is.

20 — Zie artikel 4, lid 3, sub a en sub b, van de Zesde richtlijn.

21 — Zie het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn (Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 17).

en met 4, van de Zesde richtlijn, zodat deze – bijzondere — gevallen van verhuur van onroerend goed van de vrijstelling uitgesloten zijn en dus aan BTW zijn onderworpen.

van het onroerend goed gepaard, zoals dat over het algemeen kenmerkend is voor de uitzonderingsgevallen van artikel 13, B, sub b, punten 1 tot en met 4. Zo worden, evenals op een kampeerplaats, naast de ligplaats in het water en op de wal ook andere faciliteiten, zoals sanitaire voorzieningen, ter beschikking gesteld. Bovendien moeten de ligplaatsen met steigers en andere bijzondere inrichtingen voor het meren van de boten uitgerust zijn, die wegens de invloed van het water regelmatig gecontroleerd en opgeknapt moeten worden.

48. In de eerste plaats worden de betrokken diensten over het algemeen immers gekenmerkt door een actiever gebruik van het onroerend goed. Zo omvat de verhuur van hotelkamers en staanplaatsen op een kampeerterrein in de zin van punt 1 bijvoorbeeld talrijke andere diensten, die verder gaan dan de beschikbaarstelling van vertrekken of staanplaatsen alleen.

51. Ook de sociale redenen die aanvankelijk een rol hebben gespeeld bij de vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen, zijn duidelijk niet van toepassing op de verhuur van ligplaatsen voor pleziervaartuigen.

49. Dit argument is van geringer belang inzake de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen in de zin van punt 2, hoewel hierbij ook bijkomende diensten, zoals de bewaking van de stallingplaatsen, kunnen komen. In dit verband is evenwel het tweede aspect van bijzonder belang, namelijk het ontbreken van een sociaalpolitieke reden voor belastingvrijstelling.

50. Met de verhuur van ligplaatsen voor boten gaat eveneens een intensiever gebruik

52. Gelet op het doel van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, lijkt het zinvol, punt 2 van die bepaling aldus uit te leggen dat het eveneens van toepassing is op de verhuur van ligplaatsen in het water en op de wal voor pleziervaartuigen. Deze uitlegging strookt tevens met het beginsel dat die bepaling niet strikt mag worden uitgelegd.

V — Conclusie

53. Concluderend geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van het Vestre Landsret als volgt te beantwoorden:

1. Het begrip „verpachting en verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, omvat zowel de verhuur van een bepaalde afgebakende plek in een havenbekken als ligplaats voor een boot als de verhuur van een afgebakende plaats voor de stalling van een boot op de wal.
2. Artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG is ook van toepassing op de verhuur van ligplaatsen in het water en op de wal voor boten.