

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
fremsat den 14. oktober 2004¹

I — Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vestre Landsret (Danmark) angår spørgsmålet om, hvorledes udlejning af bådepladser i en lystbådehavn samt liggepladser til vinteropbevaring af fritidsbåde skal behandles i merværdiafgiftsmæssig henseende. Sådan udlejning vil i medfør 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 (herefter »sjette direktiv«)² kunne være fritaget for afgift, for så vidt som der er tale om udlejning af fast ejendom. Udlejningen vil imidlertid ikke være afgiftsfritaget, såfremt bådepladser og liggepladser må anses for at være »pladser til parkering af køretøjer«.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skal der af levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, som hovedregel betales merværdiafgift. Det følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum, at bl.a. »transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle [...] goder med henblik på opnåelse af indtægter, [...]« anses for momspligtig økonomisk virksomhed.

3. Følgende skal under visse betingelser fritages for afgift i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b):

»bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, såle-

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1.

des som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lignende, udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end en måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsboks.

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

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

5. Af Momsvejledningen 2001, pkt. D.11.8., fremgår følgende vedrørende dansk administrativ praksis:

4. udlejning af bokse.

»Sejlklubbers udlejning af bådeplads, liggeplads på land, havne- og beddingpladser er momspligtig, selv om udlejningen kun sker til foreningens medlemmer.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

B — De danske bestemmelser

4. Merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 8, bestemmer, at følgende varer og tjenesteydelser ikke pålægges afgift:

Der skal derfor betales moms af pladsleje, herunder eventuelt indskud eller deposita, der opkræves ved udlejning til faste lejere, samt af havnepenge, der opkræves ved gæstesejleres benyttelse af havnen.

»administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af

6. I henhold til merværdiafgiftslovens § 39, stk. 5, kan der ske fradrag for afgift afholdt i

forbindelse med anlæg, reparation og vedligeholdelse af havneanlæg med undtagelse af bygninger.

efter bådens størrelse. Ønsker en pladshaver ikke at benytte sin bådeplads i en periode over 24 timers varighed, skal pladsen uden godtgørelse stilles til disposition for gæster. Desuden får lejeren tildelt en liggeplads, der udgør et nummereret stativ placeret på et særligt areal på havnens ejendom, hvor bådejeren kan opbevare sin båd uden for sejsæsonen og i øvrigt frit har fri adgang til. Endelig har lejeren ret til anvendelse af havnens fælles faciliteter i form af toilet og bad.

III — Faktiske omstændigheder, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlinger

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (herafter »FML«) er en fond, der opretholder og driver en lystbådehavn. FML udlejer bådepladser i vandet og liggepladser til vinteropbevaring på havnens område af lystbåde. Disse ydelser tilbydes såvel samlet som hver for sig. Bådepladser kan lejes på såvel langtids- som korttidsbasis, dvs. på måneds- og dagbasis.

10. Bådejere, der kun lejer en bådeplads, skal ikke betale et depositum, hvad enten der er tale om langtidsleje eller leje på månedsbasis. Derimod opkræves en højere leje. Lejer er i lejeperioden ligeledes sikret en bestemt bådeplads. Gæstesejlere, der kun anvender havnen i en eller flere dage, får tildelt ledige pladser i havnen.

8. I forbindelse med langtidsleje af såvel en bådeplads som en liggeplads skal lejer ud over lejen betale et depositum. Begge beløb beregnes bl.a. efter bådens størrelse.

11. De ovenfor beskrevne liggepladser på land kan også lejes uafhængigt af en bådeplads i vandet.

9. For dette beløb får bådejeren udpeget en bestemt fast bådeplads ved en anløbsbro eller badebro til benyttelse for et år, der er afpasset

12. Skattemyndighederne meddelte FML, at aktiviteten med udlejning var momspligtig. FML indbragte denne afgørelse for Landskatteretten, som stadfæstede skattemyndig-

hedernes afgørelse for så vidt angår bådepladser. Udlejning af sådanne bådepladser er ikke omfattet af fritagelsen for udlejning af fast ejendom. Udlejning af liggepladser på land fandt retten derimod ikke var momspligtig. Såvel FML som Skatteministeriet anfægtede denne afgørelse for Vestre Landsret, som ved kendelse af 22. november 2002 har forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen i medfør af artikel 234 EF:

»1) Skal artikel 13, punkt B, litra b), i sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388) 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 i vandet?

2) Skal artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, i sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388) fortolkes således, at begrebet »køretøjer« omfatter både«

13. I sagen for Domstolen har FML, den danske og den græske regering samt Kommissionen afgivet indlæg. Med undtagelse af FML er alle procesdeltagere af den mening,

at udlejning af bådepladser og liggepladser er momspligtig virksomhed. Medlemsstaterne har gjort gældende, at i hvert fald bådepladser i vandet ikke er fast ejendom i direktivets forstand. På dette punkt er Kommissionen uenig. Kommissionen og regeringerne er derimod enige om, at bestemmelsen om, at udlejning af pladser til parkering af køretøjer er momspligtig, finder anvendelse. FML har gjort gældende, at bestemmelsen om pladser til parkering af køretøjer ikke finder anvendelse på pladser til både.

IV — Stillingtagen

14. De præjudicielle spørgsmål angår fortolkningen af bestemmelserne om fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejning af fast ejendom som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b). Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret således oplyst, om en bådeplads i en havn eller en liggeplads på land skal anses for at være fast ejendom. Med henblik på besvarelsen af det andet spørgsmål skal det afgøres, om undtagelsen til fritagelsen for udlejning af pladser til parkering af køretøjer også finder anvendelse på sådanne pladser til både.

A — *Indledende bemærkninger*

15. Før behandlingen af de præjudicielle spørgsmål bemærkes, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og at der derfor skal foretages en definition heraf på fællesskabsplan³.

16. På grundlag af direktivets opbygning kan følgende udledes for så vidt angår fortolkningen af de relevante bestemmelser: Da afgiftsfritagelserne er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal begrebet udlejning af fast ejendom fortolkes strengt⁴. Den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, nævnte undtagelse af pladser til parkering af køretøjer fra afgiftsfritagelse indebærer, at de omhandlede transaktioner fortsat er omfattet af direktivets hovedregel. Denne bestemmelse skal derfor ikke fortolkes strengt⁵.

3 — 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, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22.

4 — Dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52, dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, og dommen i sagen Sinclair Collis, præmis 23.

5 — Dom af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 19.

17. Fortolkningen af direktivet ville have været overflødig, hvis Danmark havde gjort brug af muligheden for — ud over de i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4, opregnede tilfælde — at fastsætte yderligere undtagelser til fritagelsens gyldighedsområde. Sjettes direktiv overlader nemlig medlemsstaterne et vidt skøn med henblik herpå, således som Kommissionen under henvisning til Far-dommen med rette har anført⁶. Således kunne Danmark udtrykkeligt have bestemt, at udlejning af bådpladser er momspligtig på linje med udlejning af parkeringspladser.

18. Ønsker en medlemsstat imidlertid at gøre brug af denne beføjelse, skal den med henblik herpå vedtage særlige bestemmelser i momslovgivningen. Det er i den forbindelse ikke tilstrækkeligt, at de nationale bestemmelser, der gennemfører sjette direktiv, suppleres af en forvaltningspraksis eller af rent internt bindende forvaltningsinstrukser, der udvider afgiftspligten⁷.

6 — Dom af 3.2.2000, sag C-12/98, Sml. I, s. 527. Jf. ligeledes dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 45.

7 — Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 6.6.2002 i sag C-315/00, Maierhofer, Sml. 2003 I, s. 563, på s. 565, punkt 27 og 28, og af 17.5.1989 i sag 173/88, Henriksen, Sml. 1989, s. 2763, på s. 2770, punkt 22.

19. Den administrative praksis, der er givet i Momsvejledningen 2001⁸, hvorefter udlejning af bådepladser er momspligtig virksomhed, kan således ikke anses for at være yderligere nationale undtagelser til den afgiftsfritagelse, der gælder for udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

20. Ifølge de nationale bestemmelser har afgiftspligtige personer fradragsret for afgifter erlagt i forbindelse med anlæg, reparation og vedligeholdelse af havneanlæg, så længe de ikke vedrører bygninger. Dette tyder på, at den danske lovgiver anser sådanne aktiviteter for momspligtig virksomhed. Denne indirekte henvisning er imidlertid ikke udtryk for en entydig supplerende lovbestemmelse om yderligere undtagelser fra princippet om fritagelse af udlejning af fast ejendom.

21. Da der ikke er vedtaget særlige bestemmelser om den momsmæssige behandling af udlejning af bådepladser i den danske momslovgivning, skal det afgøres, om en sådan virksomhed skal anses for udlejning af fast ejendom og i givet fald også for udlejning af en plads til parkering af køretøjer som omhandlet i sjette direktiv.

8 — Jf. ovenfor, punkt 5.

B — *Udlejning af fast ejendom (første spørgsmål)*

22. Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), indeholder ikke en definition af begrebet »udlejning af fast ejendom« og henviser heller ikke til definitionen heraf i medlemsstaternes lovgivninger⁹.

23. Det følger imidlertid af fast retspraksis, at udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand grundlæggende består i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra¹⁰.

24. For det andet skal der med henblik på afgørelsen om subsumptionen af en afgiftspligtig transaktion tages hensyn til samtlige de omstændigheder, hvorunder transaktionen sker¹¹.

9 — »Goed Wonen«-dommen, nævnt i fodnote 6, præmis 44, og Sinclair Collis-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 24.

10 — Jf. »Goed Wonen«-dommen, nævnt i fodnote 6, præmis 55, Sinclair Collis-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 25, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21.

11 — Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, Stockholm Lindöpark-dommen, nævnt i fodnote 4, præmis 26, og Sinclair Collis-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 26.

25. FML tilbyder såvel leje af bådepladser i havnen som liggepladser til vinteropbevaring af både på land. Selv om disse ydelser også tilbydes samlet, skal spørgsmålet, om der er tale om udlejning af fast ejendom, for begge typer af bådepladser behandles særskilt.

26. Den omstændighed, at der faktureres en samlet pris for kombinationen af leje af både- og liggeplads, er nemlig ikke afgørende¹².

27. Det er derimod afgørende, at bådepladser og liggepladser på land kan lejes uafhængigt af hinanden, således at der er tale om to selvstændige og fra hinanden uafhængige hovedydelser og ikke en integreret enkelt erhvervsmæssig ydelse¹³. Endvidere er der ingen af typerne af udlejning af bådepladser, der kan anses for at være henholdsvis hovedydelse og sekundær ydelse, som afgiftsmæssigt stilles som hovedydelsen¹⁴.

28. For så vidt angår liggepladser på land fremgår det af forelæggelseskendelsen, at de pågældende pladser er klart afgrænsede og afmærkede. Lejeren har eneret til benyttelsen af liggepladsen for en aftalt periode. Han har ubegrænset adgang til pladsen. Under lejeperioden kan ingen anden bådejer anvende pladsen uden lejerens samtykke. Følgelig er der tale om udlejning af fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

29. Spørgsmålet om, hvorledes bådepladser i havnebassinet skal kvalificeres, er vanskelige. Det ligger i hvert fald fast, at bådepladserne klart er afgrænset fra de øvrige dele af havnebassinet med broer og pæle. Den danske og den græske regering har imidlertid udtryk tvivl om, hvorvidt bådepladser overhovedet er fast ejendom.

30. Fast ejendom kan defineres som et bestemt udsnit af jordens overflade, herunder herpå opførte faste installationer, hvorpå ejendom og besiddelse kan grundes. Til forskel fra det åbne hav kan indre farvande være en persons ejendom og besiddelse. Således er FML ejer af havneområdet, således som det også fremgår af forelæggelseskendelsen. Den omstændighed, at et areal helt eller delvis er oversvømmet, er ikke til hinder for, at det kan anses for fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes. På

12 — Jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 31.

13 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 29.

14 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 30, og dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24. Jf. bl.a. dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 14-16, hvori Domstolen anså udlejning af en garage som sekundær ydelse i forhold til udlejning af en lejlighed, der ligeledes var omfattet af afgiftsfritagelsen vedrørende udlejning af fast ejendom.

samme måde som FML kunne erhverve ejendomsretten til havneområdet, herunder havnebassinet, kunne selskabet også have forpagtet det. Det, der gælder for området som helhed, må også gælde for enkelte afgrænsede dele heraf.

31. Der skal desuden sondres mellem fast ejendom og løsøre (o.a.: på tysk »beweglichen Sachen«). Det forholder sig ganske vist således, at det vand, som båden umiddelbart ligger på, er løsøre. I den forbindelse er den danske regering ene om at anse de med havbunden forbundne pæle eller broer, som bådene er fæstnet til, som løsøre. Den danske regering anser under alle omstændigheder det forhold, at disse pæle og broer stilles til rådighed, for en sekundær ydelse. Genstanden for udlejningen er imidlertid ikke en eller anden rørlig form for vand, men derimod en bestemt del af havnebassinet. Den flade, der er dækket af vand, er fast afgrænset og kan ikke flyttes.

32. Selv ved en snæver fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), opfylder en bådeplads i et havnebassin således definitionen af fast ejendom i denne bestemmelses forstand.

33. Den omstændighed, at FML ved lejerens midlertidige fravær kan give gæster lov til at benytte bådepladsen, indebærer ikke, at det må anses for udelukket, at der består et lejeforhold.

34. Ganske vist er udlejning af fast ejendom grundlæggende kendetegnet ved, at lejerer får rådighed over besiddelsen og kan udelukke alle andre herfra. Ikke desto mindre kan der findes lejeforhold, hvor flere lejere kan benytte samme lejeobjekt, men hvor en lejer har forrang for alle andre med henblik på retten til brugen heraf.

35. Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Langtidslejere kan frit beslutte, om deres både skal befinde sig på bådepladsen eller ej. Hverken FML eller nogen anden bådejer kan kræve af lejerer, at han under lejeperioden flytter sin båd fra bådepladsen. Kun for det tilfælde, at lejerer beslutter sig for ikke at benytte sin bådeplads i en periode, der overstiger 24 timer, kan havneforvaltningen midlertidigt stille pladsen til rådighed for andre bådejere.

36. Jeg mener derfor, at det første spørgsmål skal besvares med, at begrebet »udlejning og bortforpagtning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omfatter såvel udlejning af et bestemt afgrænset område i et havnebassin til bådepladser som udlejning af en afgrænset liggeplads til både på land.

C — *Udlejning af pladser til parkering af køretøjer (andet præjudicielle spørgsmål)*

37. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, undtager pladser til parkering af både fra momsfrigtagelsen vedrørende udlejning af fast ejendom. Den forelæggende rets tvivl skyldes frem for alt, at der i den danske sprogversion af direktivet anvendes begrebet »køretøjer«, som på dansk kun omfatter transportmidler på hjul. Følgelig ville det ikke være i overensstemmelse med ordlyden af den danske sprogversion at anse både for køretøjer i nævnte bestemmelses forstand.

38. Således som den forelæggende ret, Kommissionen og de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, med rette har påpeget, opstår dette problem ikke i samme omfang i de øvrige sprogversioner af direktivet, fordi der dér er anvendt neutrale begreber, der også kan omfatte både¹⁵.

15 — I den engelske sprogversion anvendes begrebet »vehicles«, i den franske sprogversion »véhicules«, i den spanske sprogversion »vehículos«, i den portugisiske sprogversion »veículos«, i den italienske sprogversion »veicoli«, i den nederlandske sprogversion »voertuigen«, og i den svenske sprogversion »fordon«.

39. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en fælleskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse i overensstemmelse med fast retspraksis fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i¹⁶.

40. Også i andre sprogversioner end den danske er det imidlertid ikke helt klart, om begrebet pladser til parkering af køretøjer også omfatter henholdsvis bådepladser og liggepladser til både. Når der er tale om sproglige afvigelser, kan rækkevidden af et begreb ikke fastlægges ved fortolkning af ordlyden alene. Begrebets betydning må følgelig klarlægges ud fra den sammenhæng, hvori det indgår, og under hensyn til opbygningen af sjette direktiv¹⁷.

41. FML har søgt at godtgøre, at begrebet transportmidler i sjette direktiv anvendes som overbegreb for land-, vand- og luftfartøjer, mens begrebet »køretøj« alene omfatter landfartøjer.

42. Hvis man til sammenligning betragter den tyske sprogversion af sjette direktiv, er

16 — 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.

17 — Dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 22, og Henriksen-dommen, nævnt i fodnote 14, præmis 10 og 11.

det imidlertid tvivlsomt, om der ligger en entydig terminologisk systematik til grund for direktivet. Således anvendes der i artikel 15, stk. 1, nr. 2, som FML har henvist til, udtrykket »Beförderungsmittel« (o.a.: i den danske sprogversion »transportmiddel«). I de øvrige bestemmelser, som FML har henvist til [sjette direktivs artikel 28a, stk. 2, litra a), artikel 28n, stk. 4, litra b) og c), artikel 28o, stk. 1, litra g), og artikel 28p, stk. 7, litra b) og c)], anvendes begrebet »Fahrzeug« (o.a.: i den danske sprogversion »transportmiddel«) og ikke det mere generelle begreb »Transportmittel«.

allerede benyttet fast ejendom ikke resultatet af en fremstillingsproces, således som generaladvokat Jacobs anførte det i forslaget til afgørelse i Blasi-sagen¹⁸. Efter den første byggemodning og opførelse af en bygning anvendes fast ejendom herefter snarere passivt, således at der ikke tilføjes en merværdi¹⁹. Optrækning af merværdiafgift er derfor i princippet begrænset til den første levering af en byggemodnet grund samt levering af en bygning inden første indflytning²⁰, hvorimod senere overdragelse af en allerede benyttet bygning og udlejning heraf er fritaget for afgift.

43. Som et eksempel på det modsatte har Kommissionen med rette henvist til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra p), der vedrører afgiftsfritagelse af sygetransport med køretøjer specielt konstrueret til dette formål (véhicules spécialement aménagés). Også her omfatter begrebet »Fahrzeuge« (o.a.: I den danske sprogversion anvendes begrebet »køretøjer«) tillige både og luftfartøjer.

46. For det andet var udlejning af boliger før harmoniseringen ved sjette direktiv allerede af sociale årsager ikke pålagt afgift i de fleste medlemsstater²¹. Dette skulle fortsat gælde efter vedtagelsen af sjette direktiv for at hindre huslejstigninger.

44. Da en undersøgelse af anvendelsen på forskellige steder i direktivet af begreberne køretøjer og transportmidler ikke bidrager til løsningen af problemet, er det under hensyn til formålet med afgiftsfritagelsen for udlejning af fast ejendom og undtagelserne til denne fritagelse, at det skal afgøres, om både er omfattet af begrebet køretøjer i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2.

47. Ingen af disse hensyn, der ligger til grund for afgiftsfritagelsen, gør sig gældende for så vidt angår de tilfælde, der er nævnt i sjette

45. Fritagelsen af udlejning af fast ejendom har frem for alt to formål. For det første er en

18 — Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 25.9.1997 i sag C-346/95, Blasi, Sml. 1998 I, s. 481, på s. 483, punkt 15 og 16.

19 — Det forholder sig anderledes, hvis der på den faste ejendom opføres et produktionssted for en virksomhed, hvorved den faste ejendom bliver bragt i anvendelse som produktionsfaktor.

20 — Jf. sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a) og b).

21 — Jf. Kommissionens forslag til sjette direktiv (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 17).

direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4, således at disse særlige tilfælde af udlejning af fast ejendom undtages fra fritagelsen og fortsat er pålagt moms.

48. Disse ydelser opstår nemlig i reglen i forbindelse med en aktiv brug af den faste ejendom. Således omfatter udlejning af hotelværelser og campingpladser, som omhandlet i nr. 1, talrige yderligere tjenesteydelser, der går videre end blot at stille værelser eller pladser til campingvogne til rådighed.

49. Disse argumenter har imidlertid ringe vægt for så vidt angår udlejning af pladser til parkering af køretøjer som omhandlet i nr. 2, selv om der også her kunne forekomme levering af sekundære ydelser, såsom overvågning af parkeringspladsen. I denne sammenhæng er det andet hensyn imidlertid af betydning, nemlig manglen på socialpolitisk begrundelse for afgiftsfritagelsen.

50. I forbindelse med udlejning af bådepladser sker der ligeledes en mere intensiv brug

af fast ejendom, hvilket i almindelighed er kendetegnende for undtagelsestilfældene i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1-4. Således stilles der — på samme måde som på en campingplads — ud over bådeplads og liggeplads yderligere indretninger til rådighed, eksempelvis sanitære installationer. Desuden er det nødvendigt, at bådepladserne er udstyret med broer og særlige indretninger for at fæstne bådene, som på grund af vandets påvirkning regelmæssigt skal kontrolleres og istandsættes.

51. Det er desuden klart, at heller ikke de sociale hensyn, der oprindeligt lå til grund for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, er relevante i forbindelse med udlejning af bådepladser til lystbåde.

52. Under hensyn til formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), forekommer det begrundet at fortolke denne bestemmelses nr. 2 således, at den også finder anvendelse på udlejning af bådepladser og liggepladser til lystbåde. Denne fortolkning er også i overensstemmelse med udgangspunktet, hvorefter bestemmelsen ikke skal fortolkes strengt.

V — Forslag til afgørelse

53. Jeg foreslår Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Vestre Landsret, på følgende måde:

- »1) Begrebet »udlejning og bortforpagtning af fast ejendom« i 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, omfatter såvel udlejning af et bestemt afgrænset område af et havnebassin til bådepladser, som udlejning af en afgrænset liggeplads til både på land.

- 2) Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF finder også anvendelse på udlejning af bådepladser og liggepladser til både.«