

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 19 december 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – Punkt 12 i bilaga III – En reducerad mervärdesskattesats är tillämplig på uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering – Frågan huruvida denna reducerade skattesats ska tillämpas på uthyrning av båtplatser i en småbåtshamn – Jämförelse med uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon – Likabehandling – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-715/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 2 augusti 2018, som inkom till domstolen den 15 november 2018, i målet

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

mot

Finanzamt Cuxhaven,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J. Malenovský (referent) och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom S. Eisenberg och J. Möller, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med punkt 12 i bilaga III till direktivet.

2 Begäran har farmställts i ett mål mellan Segler-Vereinigung Cuxhaven eV och Finanzamt Cuxhaven (skattemyndigheten i Cuxhaven, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör den mervärdesskattesats som är tillämplig på uthyrning av båtplatser.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt:

”Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 96 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

5 I artikel 98.1 och 98.2 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

6 Enligt artikel 135.1 I i nämnda direktiv ska medlemsstaterna bland annat undanta ”[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom” från skatteplikt.

7 I artikel 135.2 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 I:

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

b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.

...”

8 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över leveranser av varor

och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 i detta direktiv får tillämpas. Punkt 12 i denna bilaga omfattar följande tjänster:

”Logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.”

Tysk rätt

9 I 1 § första stycket punkt 1 Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner ska vara föremål för omsättningsskatt:

en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet. Skatteplikten bortfaller inte på grund av att transaktionen genomförs med stöd av lag eller myndighetsbeslut eller om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.”

10 I 4 § punkt 12 a UStG föreskrivs följande:

”Av de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkt 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

12 a) Uthyrning och utarrendering av fast egendom, av rättigheter på vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga och av statliga suveränitetsrättigheter som avser nyttjande av mark.

...

Undantag från skatteplikt ska inte gälla för uthyrning av bostads- eller sovrum som en företagare endast tillhandahåller som kortvarigt boende åt tredje man, uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, kortvarig uthyrning av campingplatser samt uthyrning och utarrendering av maskiner och alla typer av anläggningar som omfattas av en rörelse, även om de utgör en väsentlig beståndsdel i en byggnad”.

11 Enligt 12 § första stycket UStG ska en normal skattesats på 19 procent tillämpas.

12 Enligt 12 § andra stycket punkt 11 UStG ska omsättningsskatten reduceras till sju procent av beskattningsunderlaget för följande transaktioner:

”Uthyrning av bostäder och rum som en företagare endast tillhandahåller som kortvarigt boende åt tredje man och kortvarig uthyrning av campingplatser. Första meningen gäller inte för tjänster som inte direkt avser uthyrningen, även om dessa tjänster ersätts genom betalningen för uthyrningen.”

13 Enligt artikel 3.1 i Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Förbundsrepubliken Tysklands grundlag) av den 23 maj 1949 (BGBl. 1949, s. 1) är alla människor lika inför lagen.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Klaganden i målet vid den nationella domstolen är en registrerad allmännyttig förening, vars syfte är att främja segling och motorvattensport. Klaganden förvaltar ungefär 300 båtplatser, varav ungefär hälften av dessa platser under åren 2010 till 2012 (nedan kallade de omtvistade åren) fördelades till föreningsmedlemmar. Medlemmarna är skyldiga att låta gäster använda

båtplatserna när de inte är där. Övriga båtplatser står till förfogande för gästerna utan begränsningar.

15 Klaganden i målet vid den nationella domstolen tillämpade under de omtvistade åren en reducerad mervärdesskattesats på den ersättning som föreningen fick som betalning för tillhandahållandet av båtplatser.

16 Efter att ha gjort en kontroll av klaganden i det nationella målet beslutade skattemyndigheten att ändra beskeden om omsättningsskatt avseende de omtvistade åren och påförde den normala mervärdesskattesatsen på den ersättningen.

17 Klaganden i det nationella målet överklagade det beslutet till Niedersächsische Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland) som ogillade överklagandet. Tillfällig upplåtelse av båtplatser kan enligt den domstolen inte anses utgöra "kortvarig uthyrning av campingplatser" i den mening som avses i 12 § andra stycket punkt 11 UStG. Enligt den domstolen omfattas en sådan upplåtelse av begreppet "uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon" i 4 § punkt 12 andra meningen andra alternativet UStG. Denna bestämmelse grundar sig i sin tur på artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna likhetsprincipen i artikel 3.1 i Förbundsrepubliken Tysklands grundlag utgör inte hinder för denna tolkning.

18 Klaganden i det nationella målet överklagade domen från Niedersächsische Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen) till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland). Enligt klaganden i målet vid den nationella domstolen strider påförandet av den normala mervärdesskattesatsen på uthyrning av båtplatser mot den allmänna likhetsprincipen, eftersom tillhandahållandet av platser för husbilar och platser för husvagnsparkering omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. En tolkning som är förenlig med likhetsprincipen leder enligt klaganden i det nationella målet till att alla former av kortvarig logi, oberoende av vilken form det rör sig om, enhetligt omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. De tjänster som klaganden i det nationella målet tillhandahåller avser upplåtelse av båtplatser för inkvartering av seglare. Hamnavgiften (*Hafengeld*) tas således endast ut vid övernattningar.

19 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Omfattas också uthyrning av båtplatser av den reducerade skattesatsen för uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering enligt artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 i bilaga III till det direktivet?"

Prövning av tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att den reducerade mervärdesskattesatsen som föreskrivs i den bestämmelsen för uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering även är tillämplig på uthyrning av båtplatser.

21 Det ska i detta sammanhang påpekas att enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska varje medlemsstat tillämpa en och samma normalskattesats för mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

22 Enligt artikel 98 i nämnda direktiv är det möjligt att göra undantag från detta och tillämpa reducerade mervärdesskattesatser. I bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges därför uttömmande de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade skattesatserna får tillämpas (dom av den 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15,

EU:C:2017:189, punkt 21).

23 I punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges närmare bestämt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på "[l]ogi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering".

24 I förevarande fall uppkommer frågan huruvida uthyrning av båtplatser med hänsyn till punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, kan likställas med uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.

25 Det ska i detta hänseende inledningsvis påpekas att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt. Vidare ska bestämmelserna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas i enlighet med de aktuella uttryckens gängse innebörd (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkterna 59 och 60 och där angiven rättspraxis).

26 I punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet anges de olika tjänster för "logi" som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

27 Såsom framgår av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 25 ovan ska begreppet logi, i den mening som avses i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, tolkas restriktivt och tillämpningsområdet för denna bestämmelse ska inte utvidgas till att omfatta tjänster som varken förekommer i denna bestämmelses ordalydelse eller har ett nära samband med detta begrepp.

28 Uthyrning av båtplatser förekommer emellertid inte i ordalydelsen i punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och har vidare inte ett nära samband med begreppet logi, utan har huvudsakligen till syfte att möjliggöra att båtar kan förtöjas och säkras vid en kaj.

29 Punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska således inte tolkas så, att den tillåter en medlemsstat att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på uthyrning av båtplatser.

30 En sådan tolkning stöds för övrigt av de syften som eftersträvas genom systemet med reducerade mervärdesskattesatser.

31 Det ska i detta hänseende påpekas att unionslagstiftaren har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, eftersom lagstiftaren vid åtgärder av skatterättslig karaktär ställs inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste rangordna motstridiga intressen och göra komplexa bedömningar (dom av den 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 54).

32 Det ska i detta sammanhang preciseras att unionslagstiftaren genom att upprätta bilaga III till mervärdesskattedirektivet avsett att nödvändiga varor, samt varor och tjänster som tjänar sociala eller kulturella syften, ska kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, under förutsättning att de inte, eller endast i liten utsträckning, riskerar att snedvrider konkurrensen (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Förenade kungariket, C-161/14, ej publicerad, EU:C:2015:355, punkt 25).

33 Det förhållande att medlemsstaterna, närmare bestämt i punkt 12 i denna bilaga, ges möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på olika former av logi, bland annat för semester, vilket således uppfyller ett väsentligt behov för varje person som förflyttar sig, är ägnat att underlätta stor tillgång till de aktuella tjänsterna.

34 Medgivandet av en möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster avseende uthyrning av båtplatser kan uppenbarligen inte motiveras med hänsyn till ett sådant

socialt syfte, eftersom segelbåtar och motorbåtar, såsom dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte, i vart fall i första hand, används till inkvartering.

35 Tolkningen av punkt 12 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, såsom den framgår i punkt 29 ovan, strider slutligen inte – i motsats till de tvivel som den hänskjutande domstolen har uttryckt – mot principen om skatteneutralitet.

36 Denna princip utgör nämligen hinder för att jämförbara, och således med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

37 Det räcker emellertid i detta avseende att konstatera, såsom framgår av punkt 34 ovan, att tjänsterna avseende uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering, å ena sidan, och tjänster avseende uthyrning av båtplatser, å andra sidan, fyller olika funktioner och således inte konkurrerar med varandra.

38 Mot denna bakgrund ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 12 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att den reducerade mervärdesskattesatsen som föreskrivs i den bestämmelsen för uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering inte är tillämplig på uthyrning av båtplatser.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med punkt 12 i bilaga III till det direktivet, ska tolkas så, att den reducerade mervärdesskattesatsen som föreskrivs i den bestämmelsen för uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering inte är tillämplig på uthyrning av båtplatser.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.