

Rechtssache C-166/05

Heger Rudi GmbH

gegen

Finanzamt Graz-Stadt

(Vorabentscheidungsersuchen des

Verwaltungsgerichtshofes [Österreich])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Steuerlicher Anknüpfungspunkt – Artikel 9 – Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück – Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei an bestimmten Teilstücken eines Wasserlaufs“

Schlussanträge der Generalanwältin E. Sharpston vom 7. März 2006

Urteil des Gerichtshofes (Dritte Kammer) vom 7. September 2006

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Dienstleistungen

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a)

Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten stellt eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern dar.

Da nämlich die Fischereiberechtigungen nur in Verbindung mit dem betreffenden Fluss und an den in den Fischereikarten angegebenen Abschnitten dieses Flusses ausgeübt werden können, stellt der Wasserlauf selbst einen wesentlichen Bestandteil der Fischereikarten und damit der Einräumung der Fischereiberechtigungen dar. Soweit eine Dienstleistung in der Übertragung eines Rechts auf Nutzung des Grundstücks selbst, hier des Flusses, besteht, stellt dieses Grundstück einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Leistung dar. Außerdem entspricht der Ort, an dem sich das Grundstück befindet, dem Ort des Endverbrauchs der Leistung. Aus alledem folgt, dass ein ausreichend direkter Zusammenhang zwischen der Einräumung der Fischereiberechtigungen und den Abschnitten des Wasserlaufs vorliegt, auf die sich diese bezieht.

(vgl. Randnrn. 25-27 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

7. September 2006(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Steuerlicher Anknüpfungspunkt – Artikel 9 – Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück – Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei an bestimmten Teilstücken eines Wasserlaufs“

In der Rechtssache C-166/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 31. März 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 13. April 2005, in dem Verfahren

Heger Rudi GmbH

gegen

Finanzamt Graz-Stadt

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (Berichterstatter) und U. Löhmus,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 7. März 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Heger Rudi GmbH (im Folgenden: Heger) und dem Finanzamt Graz-Stadt, das an die Stelle der Finanzlandesdirektion für die Steiermark getreten ist, über einen Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die im

Zusammenhang mit der Übertragung von Fischereikarten entrichtet worden war.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Artikel 5 Absatz 3 Buchstaben a und b ermächtigt die Mitgliedstaaten, „bestimmte Rechte an Grundstücken“ und „dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben“, als körperlichen Gegenstand zu behandeln.

4 Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert eine Dienstleistung als „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“. Diese Leistung kann u. a. „in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht“, oder „in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden“, bestehen.

5 Artikel 9 Absatz 1 dieser Richtlinie stellt die folgende allgemeine Regel auf:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.“

6 Artikel 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie enthält einige Sonderregelungen. So gilt nach Buchstabe a dieser Bestimmung „als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und Sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist“.

7 Die Regeln für Mehrwertsteuererstattungen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen finden sich in der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11, im Folgenden: Achte Richtlinie). Aus dieser Richtlinie ergibt sich im Wesentlichen, dass das Recht auf Erstattung der Vorsteuer entsteht, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und im Gebiet des Staates, in dem die Vorsteuer erhoben wurde, keinen weiteren steuerbaren Umsatz erzielt hat. Wenn der Steuerpflichtige hingegen in diesem Gebiet weiteren steuerbaren Umsatz erzielt hat, steht ihm das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer nach der Achten Richtlinie nicht mehr zu, sondern es gilt die allgemeine Regelung über den Vorsteuerabzug nach den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie.

Nationales Recht

8 In § 3a Abs 6 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes von 1994 (BGBl 663/1994) wurden die Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Wesentlichen übernommen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 Heger ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die in Österreich keine Betriebsstätte hat. 1997 und 1998 kaufte sie von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft, der Flyfishing

Adventure GmbH (im Folgenden: Flyfishing), Fischereikartenkontingente für den Fluss Gmundner Traun in Oberösterreich. Die Fischereikarten berechtigten ihre Inhaber dazu, zu gewissen Zeiten des Jahres an bestimmten Teilstücken dieses Flusses zu fischen. Heger verkaufte die Karten an eine große Zahl von Abnehmern weiter, die in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig waren.

10 Flyfishing stellte Heger zusätzlich zum Kaufpreis für die Fischereikarten österreichische Mehrwertsteuer in Höhe von 20 %, insgesamt 252 000 ATS (ungefähr 18 300 Euro), in Rechnung.

11 Im Dezember 1999 stellte Heger bei der zuständigen österreichischen Behörde nach den Vorschriften zur Umsetzung der Achten Richtlinie in österreichisches Recht einen Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer, die im Zusammenhang mit dem 1997 und 1998 erfolgten Erwerb der Fischereikarten entrichtet worden war.

12 Nach dem Vorlagebeschluss wurde dieser Antrag mit der Begründung abgewiesen, dass der Weiterverkauf der Fischereikarten durch Heger an ihre Kunden eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem in Österreich gelegenen Grundstück darstelle, so dass die Erstattung der entrichteten Vorsteuer nicht durchgeführt werden könne.

13 Heger erhob gegen diese Entscheidung eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Stellt die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten eine „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dar?

Zur Vorlagefrage

14 Das vorliegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die entgeltliche Übertragung von Fischereikarten für einen Fluss eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

15 Hierzu ist festzustellen, dass Artikel 9 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eine allgemeine Regel für die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts enthält, während Artikel 9 Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte nennt.

16 Zum Verhältnis der ersten beiden Absätze des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Absatz 1 keinen Vorrang gegenüber Absatz 2 hat. Es ist vielmehr in jedem Einzelfall zu prüfen, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 dieser Richtlinie einschlägig ist. Andernfalls gilt Artikel 9 Absatz 1 (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 21, und vom 27. Oktober 2005 in der Rechtssache C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Slg. 2005, I-9433, Randnr. 33).

17 Daraus folgt, dass Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nicht als eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz angesehen werden darf (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. März 2001 in der Rechtssache C-108/00, SPI, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 17).

18 Es ist daher zu untersuchen, ob ein Umsatz wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie fällt. Damit der Weiterverkauf der betreffenden Fischereikarten als eine Dienstleistung im Zusammenhang mit

einem Grundstück im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann, muss zunächst die Übertragung dieser Rechte eine „Dienstleistung“ darstellen, und die Flussabschnitte, auf die sich die Fischereikarten beziehen, müssen als „Grundstück“ qualifiziert werden können.

19 Wie die Generalanwältin in den Nummern 28 und 29 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende entgeltliche Einräumung von Fischereiberechtigungen nicht als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie qualifiziert werden, da nicht ersichtlich ist, dass die Republik Österreich von der den Mitgliedstaaten durch Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, bestimmte Rechte an Grundstücken und bestimmte dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, als „körperlichen Gegenstand“ zu behandeln. Diese Einräumung stellt daher eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar.

20 Was den Begriff des Grundstücks angeht, so ist darauf hinzuweisen, dass ein wesentliches Merkmal eines Grundstücks ist, dass es mit einem bestimmten Abschnitt der Erdoberfläche verbunden ist. Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass ein fest abgegrenztes Gelände, selbst wenn es von Wasser überflutet ist, als Grundstück qualifiziert werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Slg. 2005, I-1527, Randnr. 34).

21 Fischereiberechtigungen wie die von Heger erworbenen und weiterverkauften ermöglichen die Ausübung einer solchen Berechtigung an bestimmten Teilstücken des betreffenden Wasserlaufs. Diese Berechtigungen, die sich nicht auf die Wassermengen beziehen, die im Fluss fließen und sich ständig erneuern, sondern auf bestimmte geografische Abschnitte, an denen diese Berechtigungen ausgeübt werden können, sind somit mit einer fest abgegrenzten, mit Wasser bedeckten Fläche verbunden.

22 Daher sind die Flussabschnitte, auf die sich die Fischereikarten beziehen, als Grundstücke im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie anzusehen.

23 Unter diesen Umständen ist noch zu prüfen, ob der Zusammenhang zwischen der fraglichen Leistung und diesen Grundstücken ausreichend eng ist. Denn es widerspräche der Systematik des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, wenn jede Dienstleistung schon allein deshalb in den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung fiel, weil sie einen, wenn auch sehr schwachen, Zusammenhang mit einem Grundstück aufweist, da viele Leistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück verbunden sind.

24 Deshalb fallen nur diejenigen Dienstleistungen unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie, die einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen. Ein solcher Zusammenhang zeichnet im Übrigen alle in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen aus.

25 Die Fischereiberechtigungen, um die es im Ausgangsverfahren geht, können nur in Verbindung mit dem betreffenden Fluss und an den in den Fischereikarten angegebenen Abschnitten dieses Flusses ausgeübt werden. Der Wasserlauf selbst stellt also einen wesentlichen Bestandteil der Fischereikarten und damit der Einräumung der Fischereiberechtigungen dar. Soweit eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in der Übertragung eines Rechts auf Nutzung des Grundstücks selbst, hier des Flusses, besteht, stellt dieses Grundstück einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Leistung dar. Außerdem entspricht der Ort, an dem sich das Grundstück befindet, dem Ort des Endverbrauchs der Leistung.

26 Aus alledem folgt, dass ein ausreichend direkter Zusammenhang zwischen der Einräumung der Fischereiberechtigungen und den Abschnitten des Wasserlaufs vorliegt, auf die sich diese bezieht. Deshalb steht eine Leistung wie die von Heger erbrachte im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie im Zusammenhang mit einem Grundstück.

27 Somit ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie darstellt.

Kosten

28 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten stellt eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage dar.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.