

Sag C-166/05

Heger Rudi GmbH

mod

Finanzamt Graz-Stadt

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Sjette momsdirektiv – fiskalt tilknytningsmoment – artikel 9 – levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom – overdragelse af retten til at udøve fiskeri vedrørende en bestemt del af et vandløb«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – tjenesteydelser

[Rådets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra a)]

Overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri, der sker ved overdragelse af fisketegn mod vederlag, udgør levering af en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

Da disse fiskerettigheder nemlig kun kan udøves i den pågældende flod og kun på de strækninger af floden, som er nævnt i fisketegnene, udgør selve vandløbet en integrerende del af fisketegnene og følgelig en del af overdragelsen af fiskerettighederne. I det omfang en tjenesteydelse består i overdragelse af en egentlig brugsret over det gode, som floden repræsenterer, udgør denne faste ejendom et vigtigt og nødvendigt element af den omtalte ydelse. Det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, svarer desuden til stedet for det endelig forbrug af tjenesteydelsen. Det følger af alle disse omstændigheder, at der eksisterer en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem overdragelsen af fiskerettighederne og de delstrækninger af vandløbet, som disse rettigheder vedrører.

(jf. præmis 25-27 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

7. september 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – fiskalt tilknytningsmoment – artikel 9 – levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom – overdragelse af fiskerettigheder vedrørende en bestemt del af et vandløb«

I sag C-166/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 31. marts 2005, indgået til Domstolen den 13. april 2005, i sagen:

Heger Rudi GmbH

mod

Finanzamt Graz-Stadt,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (refererende dommer) og U. Lohmus,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er indgivet indlæg af:

- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet inden for rammerne af en sag, der føres mellem Heger Rudi GmbH (herefter »Heger«) og Finanzamt Graz-Stadt, tidligere Finanzlandesdirektion für die Steiermark, vedrørende en anmodning om tilbagebetaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), som sagsøgeren har betalt i forbindelse med overdragelser af fisketegn.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I henhold til samme bestemmelses stk. 3, litra a) og b), kan medlemsstaterne anse følgende for »materielle goder«: »bestemte rettigheder over fast ejendom« og »tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom«.

4 I sjette direktivs artikel 6, stk. 1, defineres en tjenesteydelse som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«. En sådan transaktion kan bl.a. omfatte »overdragelse af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke«, og »en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand«.

5 I nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, fastsættes følgende generelle bestemmelse:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

6 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, indeholder en række undtagelsesbestemmelser. I nævnte artikels stk. 2, litra a), er således fastsat følgende:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.«

7 De nærmere bestemmelser om tilbagebetaling af moms vedrørende grænseoverskridende leveringer er fastsat i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«). Det følger i det væsentlige af dette direktiv, at der foreligger en ret til tilbagebetaling af indgående moms, når den afgiftspligtige person er etableret i en anden medlemsstat og ikke efterfølgende har gennemført en momspligtig transaktion i det land, hvor den indgående moms er opkrævet. Omvendt har en afgiftspligtig person, som har gennemført afgiftspligtige transaktioner i det nævnte land, ikke længere ret til tilbagebetaling af moms i medfør af ottende direktiv, idet det er den generelle fradragsregel i sjette direktivs artikel 17 ff., der finder anvendelse.

Den nationale lovgivning

8 § 3a, stk. 6, i den østrigske lov om omsætningsafgifter af 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) gentager i det væsentlige bestemmelserne af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Heger er et selskab med hjemsted i Tyskland. Det har ingen forretningssteder i Østrig. I 1997 og 1998 købte Heger fisketegnkontingenter til floden Gmundner Traun i regionen Oberösterreich fra et selskab etableret i Østrig, Flyfishing Adventure GmbH (herefter »Flyfishing«). De nævnte fisketegn gav indehaverne ret til fiskeri på bestemte delstrækninger af den pågældende flod på bestemte tidspunkter af året. Heger solgte disse fisketegn videre til et større antal købere, der var bosat i forskellige medlemsstater.

10 Ud over salgsprisen på fisketegnene fakturerede Flyfishing Heger 20% østrigsk moms til et samlet beløb af 252 000 ATS (svarende til ca. 18 300 EUR).

11 I december 1999 anmodede Heger den kompetente østrigske myndighed om tilbagebetaling af den moms, der var betalt i forbindelse med indkøb af fisketegnene i 1997 og 1998, under henvisning til de bestemmelser, hvorved ottende direktiv er gennemført i østrigsk lovgivning.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ansøgningen ikke blev imødekommet med den begrundelse, at Hegers videresalg af fisketegnene til selskabets kunder var en levering af tjenesteydelser vedrørende en fast ejendom, som er beliggende i Østrig, hvorfor der ikke kunne ske tilbagebetaling af den indgående moms.

13 Heger indbragte denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof, som har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Er overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri ved udstedelse af fisketegn mod vederlag en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 9, stk. 2, litra a), i [sjette direktiv]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at overdragelse mod vederlag af fisketegn vedrørende et vandløb udgør levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom i denne bestemmelses forstand.

15 Det bemærkes i denne henseende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder en generel regel for fastlæggelsen af det fiskale tilknytningssted, mens samme artikels stk. 2 angiver en række særlige tilknytningsmomenter.

16 Hvad angår forholdet mellem de to første stykker i sjette direktivs artikel 9 har Domstolen allerede fastslået, at man ikke kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artikel 9, stk. 1, anvendelse (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 21, og af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 33).

17 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), ikke skal anses for i forhold til en hovedregel at være en undtagelse, der skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 17).

18 Det skal derfor undersøges, om en transaktion som den, der er omtvistet i hovedsagen, kan henføres under sjette direktivs artikel 9, stk. 2. For at videresalg af de omhandlede fisketegn kan anses for en levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal overdragelsen af disse fisketegn for det første udgøre »levering af tjenesteydelser«, og de flodstrækninger, hvortil fisketegnene er gældende, skal kunne kvalificeres som »fast ejendom«.

19 Som generaladvokaten har anført i punkt 28 og 29 i forslaget til afgørelse, kan overdragelse mod vederlag af de i hovedsagen omtvistede fisketegn ikke kvalificeres som levering af goder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, i det omfang det ikke fremgår, at Republikken Østrig har benyttet sig af den mulighed, som gives medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 3, for at behandle bestemte rettigheder over fast ejendom og bestemte tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en sådan ejendom, som »materielle goder«. Den nævnte overdragelse udgør dermed levering af en tjenesteydelse som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1.

20 For så vidt angår begrebet »fast ejendom« skal det fremhæves, at et af dette begrebs væsentligste træk er, at det knytter sig til en bestemt del af jordens overflade. Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at et varigt afgrænset område, selv om det er under vandet, kan kvalificeres som fast ejendom (jf. i denne retning dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 34).

21 Fiskerettigheder som dem, Heger har erhvervet og videresolgt, giver indehaveren ret til at udøve sådanne rettigheder på nærmere bestemte delstrækninger af det relevante vandløb. Disse rettigheder, som ikke vedrører de vandmængder, som løber igennem floden, og som konstant udskiftes, men bestemte geografiske områder, hvor de nævnte rettigheder kan udøves, vedrører således et areal, der er dækket af vand og afgrænset på varig måde.

22 De dele af floden, som fisketegnene vedrører, skal følgelig anses for fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

23 Det skal under disse omstændigheder yderligere undersøges, om den forbindelse, som den omhandlede tjenesteydelse har til den faste ejendom, er tilstrækkelig. Det ville nemlig være i modstrid med opbygningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), at henføre enhver tjenesteydelse, der har selv en meget fjern tilknytning til en fast ejendom, under denne særregels anvendelsesområde, idet et stort antal tjenesteydelser knytter sig til en fast ejendom på den ene eller den anden måde.

24 Det er således kun tjenesteydelser, der har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, der henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). En sådan tilknytning kendetegner i øvrigt alle de tjenesteydelser, som er opregnet i denne bestemmelse.

25 De fiskerettigheder, som tvisten i hovedsagen omhandler, kan kun udøves i den pågældende flod og kun på de strækninger af floden, som er nævnt i fisketegnene. Selve vandløbet udgør dermed en integrerende del af fisketegnene og følgelig en del af overdragelsen af fiskerettighederne. I det omfang en tjenesteydelse som den, der er omtvistet i hovedsagen, består i overdragelse af en egentlig brugsret over det gode, som floden repræsenterer, udgør denne faste ejendom et vigtigt og nødvendigt element af den omtalte ydelse. Det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, svarer desuden til stedet for det endelige forbrug af tjenesteydelsen.

26 Det følger af alle disse omstændigheder, at der eksisterer en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem overdragelsen af fiskerettighederne og de delstrækninger af vandløbet, som disse

rettigheder vedrører. En tjenesteydelse som den, der leveres af Heger, vedrører derfor en fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

27 Det præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri, der sker ved overdragelsen af fisketegn mod vederlag, udgør levering af en tjenesteydelse vedrørende en fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

Sagens omkostninger

28 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Overdragelsen af en ret til at udøve fiskeri, der sker ved overdragelse af fisketegn mod vederlag, udgør levering af en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Underskrifter

* Processprog: tysk.