Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?166/05

Heger Rudi GmbH

tegen

Finanzamt Graz-Stadt

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Fiscaal aanknopingspunt – Artikel 9 – Diensten die betrekking hebben op onroerend goed – Overdracht van visrechten voor bepaald gedeelte van rivier”

Conclusie van advocaat-generaal E. Sharpston van 7 maart 2006

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 7 september 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Dienstverrichtingen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub a)

De overdracht van een visrecht in de vorm van een overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning is een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

Aangezien de visrechten alleen voor de betrokken rivier en in de in de vergunningen vermelde gedeelten van deze rivier kunnen worden uitgeoefend, vormt de rivier zelf immers een bestanddeel van de visvergunningen en dus van de overdracht van de visrechten. Voor zover een dienst bestaat in de overdracht van een gebruiksrecht zelf van het goed dat de rivier is, vormt dit onroerend goed een onmisbaar hoofdbestanddeel van deze dienst. Bovendien valt de plaats waar het onroerend goed is gelegen, samen met de plaats van uiteindelijk gebruik van de dienst. Uit het voorgaande volgt dat er een voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen de overdracht van de visrechten en de gedeelten van de rivier waarop deze betrekking hebben.

(cf. punten 25?27 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

7 september 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Fiscaal aanknopingspunt – Artikel 9 – Diensten die betrekking hebben op onroerend goed – Overdracht van visrechten voor bepaald gedeelte van rivier”

In zaak C?166/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) bij beslissing van 31 maart 2005, ingekomen bij het Hof op 13 april 2005, in de procedure

Heger Rudi GmbH

tegen

Finanzamt Graz-Stadt,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (rapporteur) en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 maart 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Heger Rudi GmbH (hierna: „Heger”) en het Finanzamt Graz-Stadt, rechtsopvolger van de Finanzlandesdirektion für die Steiermark, over een verzoek tot teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die is betaald over overdrachten van visvergunningen.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Overeenkomstig artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als „levering van een goed” beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Volgens lid 3, sub a en b, van datzelfde artikel kunnen de lidstaten als „lichamelijke zaken” beschouwen „bepaalde rechten op onroerende goederen” respectievelijk „de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken”.

4 Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert een dienst als „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”. Deze handeling kan onder meer zijn „de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd” of „de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden”.

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bevat de volgende algemene regel:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

6 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn bevat een aantal afwijkingen. Overeenkomstig het bepaalde sub a van dat lid is „de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed gelegen is”.

7 De regeling voor de teruggaaf van de btw betreffende grensoverschrijdende leveringen is vervat in de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”). Uit deze richtlijn volgt, zakelijk weergegeven, dat het recht op teruggaaf van de voorbelasting ontstaat wanneer de belastingplichtige in een andere lidstaat is gevestigd en vervolgens geen aan de btw onderworpen handelingen verricht op het grondgebied van het land waarin de voorbelasting is geheven. Wanneer de belastingplichtige daarentegen naderhand wel belastbare handelingen op dat grondgebied verricht, heeft hij niet langer recht op teruggaaf van de btw krachtens de Achtste richtlijn, aangezien de in de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn vervatte algemene regel van aftrek van de btw dan geldt.

De nationale regeling

8 § 3a, lid 6, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (BGBl 663/1994; Oostenrijkse btw-wet van 1994) neemt in wezen het bepaalde in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn over.

De procedure in het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 De vennootschap Heger heeft haar zetel in Duitsland en geen vaste inrichting in Oostenrijk. In 1997 en 1998 heeft Heger contingenten visvergunningen voor de Gmundner Traun, een rivier in Boven-Oostenrijk, gekocht van de vennootschap Flyfishing Adventure GmbH, met zetel in Oostenrijk (hierna: „Flyfishing”). Deze vergunningen gaven de houders ervan het recht, tijdens bepaalde perioden van het jaar in bepaalde gedeelten van deze rivier te vissen. Heger heeft deze vergunningen doorverkocht aan een groot aantal afnemers die in verschillende lidstaten wonen.

10 Op de verkoopprijs van deze vergunningen heeft Flyfishing 20 % Oostenrijkse btw aan Heger in rekening gebracht, of een totaalbedrag van 252 000 ATS (ongeveer 18 300 EUR).

11 In december 1999 heeft Heger bij de bevoegde Oostenrijkse autoriteit een verzoek ingediend tot teruggaaf van de over de aankoop van de visvergunningen in 1997 en 1998 betaalde btw op grond van de Oostenrijkse omzettingsbepalingen van de Achtste richtlijn.

12 Blijkens de verwijzingsbeslissing werd dat verzoek afgewezen op grond dat de doorverkoop van de visvergunningen door Heger aan haar klanten een dienst vormt die betrekking heeft op een in Oostenrijk gelegen onroerend goed, zodat geen teruggaaf van de voorbelasting mogelijk was.

13 Heger heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Is de overdracht van een visrecht in de vorm van de overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning een ‚[dienst] die betrekking [heeft] op een onroerend goed’ in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van [de Zesde richtlijn]?”

De beantwoording van de prejudiciële vraag

14 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de overdracht onder bezwarende titel van visvergunningen voor een rivier een dienst is die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van deze bepaling.

15 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn een algemene regel bevat om de fiscale plaats van de dienstverrichting te bepalen, terwijl in lid 2 van datzelfde artikel een aantal specifieke aanknopingspunten worden omschreven.

16 Met betrekking tot de verhouding tussen de eerste twee leden van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof reeds geoordeeld dat lid 1 geen voorrang heeft boven lid 2 van dat artikel. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld of zij overeenkomt met een van de in artikel 9, lid 2, van deze richtlijn genoemde gevallen. Zo niet, dan valt deze situatie onder artikel 9, lid 1 (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Dudda, C?327/94, Jurispr. blz. I?4595, punt 21, en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C?41/04, Jurispr. blz. I?9433, punt 33).

17 Bijgevolg dient artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet als een uitzondering op een algemene regel strikt te worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 15 maart 2001, SPI, C?108/00, Jurispr. blz. I?2361, punt 17).

18 Er dient dus te worden onderzocht of een handeling als die in het hoofdgeding onder artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn kan vallen. De doorverkoop van de betrokken visvergunningen kan slechts worden beschouwd als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn wanneer de overdracht van deze rechten een „dienst” vormt en de gedeelten van de rivier waarvoor de vergunningen gelden, als „onroerende goederen” kunnen worden aangemerkt.

19 Zoals de advocaat-generaal in de punten 28 en 29 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan de overdracht onder bezwarende titel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde visrechten niet worden aangemerkt als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, aangezien niet blijkt dat de Republiek Oostenrijk gebruik heeft gemaakt van de in artikel 5, lid 3, ervan aan de lidstaten toegekende mogelijkheid om bepaalde rechten op onroerende goederen alsmede bepaalde zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om dergelijke goederen te gebruiken, te beschouwen als „lichamelijke zaken”. Deze overdracht vormt dus een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van deze richtlijn.

20 Wat het begrip „onroerend goed” betreft, zij opgemerkt dat een van de wezenlijke kenmerken van een dergelijk goed is dat het vast verbonden is aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat een blijvend afgebakend terrein, ook als het onder water ligt, als een onroerend goed kan worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Jurispr. blz. I?1527, punt 34).

21 Visrechten zoals die welke zijn aangekocht en doorverkocht door Heger, maken het mogelijk, een dergelijk recht uit te oefenen in bepaalde gedeelten van de betrokken rivier. Deze rechten, die geen betrekking hebben op de hoeveelheden water die door de rivier stromen en voortdurend worden aangevuld, doch op welbepaalde geografische gebieden waar deze rechten kunnen worden uitgeoefend, zijn aldus verbonden aan een blijvend afgebakend wateroppervlak.

22 Bijgevolg moeten de gedeelten van de rivier waarvoor deze visvergunningen gelden, worden beschouwd als onroerende goederen in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

23 In deze omstandigheden dient nog te worden nagegaan of er een voldoende verband bestaat tussen de betrokken dienst en deze onroerende goederen. Het zou immers tegen de systematiek van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn indruisen, wanneer elke dienst binnen de werkingssfeer van deze speciale regel zou vallen zodra hij zelfs in zeer geringe mate enig verband houdt met een onroerend goed, aangezien zeer veel diensten op de ene of de andere manier betrekking hebben op een onroerend goed.

24 Aldus vallen alleen diensten die voldoende rechtstreeks verband houden met een onroerend goed, onder artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Alle in deze bepaling genoemde diensten worden trouwens gekenmerkt door een dergelijk verband.

25 De visrechten waarom het in het hoofdgeding gaat, kunnen alleen voor de betrokken rivier en in de in de vergunningen vermelde gedeelten van deze rivier worden uitgeoefend. De rivier zelf vormt dus een bestanddeel van de visvergunningen en dus van de overdracht van de visrechten. Voor zover een dienst als die in het hoofdgeding bestaat in de overdracht van een gebruiksrecht zelf van het goed dat de rivier is, vormt dit onroerend goed een onmisbaar hoofdbestanddeel van deze dienst. Bovendien valt de plaats waar het onroerend goed is gelegen, samen met de plaats van uiteindelijk gebruik van de dienst.

26 Uit het voorgaande volgt dat er een voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen de overdracht van de visrechten en de gedeelten van de rivier waarop deze betrekking hebben.

Bijgevolg heeft een dienst zoals die welke Heger verricht, betrekking op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

27 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de overdracht van een visrecht in de vorm van een overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning, een dienst is die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

Kosten

28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

De overdracht van een visrecht in de vorm van een overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning is een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.