

Mål C-166/05

Heger Rudi GmbH

mot

Finanzamt Graz-Stadt

(begäran om förhandsavgörande från

Verwaltungsgerichtshof, Österrike)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Skattemässig anknytning – Artikel 9 – Tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom – Upplåtelse av fiskerätter avseende en bestämd del av ett vattendrag"

Förslag till avgörande av generaladvokat E. Sharpston föredraget den 7 mars 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 7 september 2006

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster

(Rådets direktiv 77/388, artikel 9.2 a)

Upplåtelsen av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom, i den mening som avses i artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

Eftersom fiskerätterna endast kan utövas i anknytning till den ifrågavarande floden och till de flodavsnitt som anges på fiskekortet, utgör själva vattendraget en förutsättning för fiskekortet och således för överlåtelsen av fiskerätterna. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Platsen där den fasta egendomen är belägen sammanfaller dessutom med den plats där tjänsten slutligen konsumeras. Av de omständigheter som anförts ovan följer att ett tillräckligt direkt samband föreligger mellan överlåtelsen av fiskerätter och de delar av vattendraget som dessa gäller.

(se punkterna 25–27, och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 7 september 2006 (*)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Skattemässig anknytning – Artikel 9 – Tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom – Upplåtelse av fiskerätter avseende en bestämd del av ett vattendrag"

I mål C-166/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Verwaltungsgerichtshof (Österrike), genom beslut av den 31 mars 2005 som inkom till domstolen den 13 april 2005, i målet

Heger Rudi GmbH

mot

Finanzamt Graz-Stadt,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (referent) och U. Löhmus,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Heger Rudi GmbH (nedan kallad Heger) och Finanzamt Graz-Stadt, som trätt i stället för Finanzlandesdirektion für die Steiermark, i fråga om en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som betalats i samband med överlåtelse av fiskekort.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor" "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över [materiell] egendom". Enligt punkt 3 a och b i samma artikel kan medlemsstaterna betrakta "vissa rättigheter i fast egendom" respektive "vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom" som "materiell egendom".

4 I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras "tillhandahållande av tjänster" som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5". Sådana transaktioner kan bland annat omfatta "överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej", eller "åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation".

5 I artikel 9.1 i sjätte direktivet uppställs följande huvudregel:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

6 I artikel 9.2 i sjätte direktivet formuleras ett antal undantagsbestämmelser. Artikel 9.2 a har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen."

7 Reglerna för återbetalning av moms vid gränsöverskridande tillhandahållanden återfinns i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet). Enligt detta direktiv uppkommer i huvudsak en rätt till återbetalning av ingående moms när en skattskyldig person är etablerad i en annan medlemsstat och inte har genomfört någon efterföljande skattepliktig transaktion inom det lands territorium där den ingående momsen togs ut. När den skattskyldiga personen däremot har genomfört efterföljande skattepliktiga transaktioner inom det ovannämnda territoriet har denne inte längre rätt till återbetalning av moms enligt åttonde direktivet, eftersom det allmänna avdraget enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet då är tillämpligt.

Den nationella lagstiftningen

8 3a § sjätte stycket i 1994 års österrikiska lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994, s. 663) har i stort sett samma lydelse som bestämmelserna i artikel 9.2 a i sjätte direktivet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Heger är ett företag som är etablerat i Tyskland och som saknar driftställe i Österrike. Åren 1997 och 1998 köpte Heger en uppsättning fiskekort för floden Gmundner Traun i Oberösterreich från det i Österrike etablerade företaget Flyfishing Adventure GmbH (nedan kallat Flyfishing).

Dessa fiskekort gav innehavarna rätt att under vissa perioder på året fiska inom vissa bestämda områden av floden. Heger återförsålde dessa fiskekort till ett stort antal personer bosatta i olika medlemsstater.

10 Utöver försäljningspriset för fiskekorten debiterade Flyfishing Heger österrikisk moms på 20 procent till ett totalt belopp av 252 000 ATS (cirka 18 300 euro).

11 I december 1999 ansökte Heger hos de behöriga österrikiska myndigheterna om återbetalning av den moms som erlagts i samband med köpet av fiskekorten under åren 1997 och 1998. Ansökan grundades på de bestämmelser genom vilka åttonde direktivet införlivats med den österrikiska lagstiftningen.

12 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att denna ansökan avslogs med hänvisning till att Hegers återförsäljning av fiskekorten till sina kunder utgjorde ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom i Österrike och att den inbetalda momsen därför inte kunde återbetalas.

13 Heger väckte talan mot detta beslut vid Verwaltungsgerichtshof, vilken beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör upplåtelsen av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag ett ’tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom’, i den mening som avses i artikel 9.2 a i [sjätte direktivet]?”

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 9.2 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att en överlåtelse av fiskekort för en flod mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom i den mening som avses i denna bestämmelse.

15 Domstolen erinrar i detta avseende om att artikel 9.1 i sjätte direktivet innehåller en generell regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen medan det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda anknytningskriterier.

16 Vad gäller förhållandet mellan de två första punkterna i artikel 9 i sjätte direktivet har domstolen redan fastställt att artikel 9.1 inte har företräde framför artikel 9.2. Det skall för varje situation utredas om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2 i detta direktiv. Om så inte är fallet omfattas situationen av artikel 9.1 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 21, och av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekering och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 33).

17 Av detta följer att artikel 9.2 a i sjätte direktivet inte skall anses utgöra ett undantag från en generell regel som skall tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI, REG 2001, s. I-2361, punkt 17).

18 Det skall således undersökas huruvida en transaktion av det slag som aktualiserats i målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 9.2 i sjätte direktivet. För att återförsäljningen av de ifrågavarande fiskekorten skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet, måste upplåtelsen av dessa rättigheter utgöra ett ”tillhandahållande av tjänster” och den del av floden som fiskekortet gäller måste kunna betecknas som ”fast egendom”.

19 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 28 och 29 i sitt förslag till avgörande, kan överlåtelsen mot vederlag av fiskekortet inte betecknas som en leverans av varor i den mening

som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, eftersom Republiken Österrike inte verkar ha utnyttjat den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 5.3 i sjätte direktivet, att betrakta vissa rättigheter i fast egendom och/eller vissa sakrätter som fast egendom liksom vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom som "materiell egendom". Överlåtelsen utgör således tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i detta direktiv.

20 Vad gäller begreppet fast egendom bör det påpekas att ett av de utmärkande kännetecknen för en sådan egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att ett permanent avgränsat område kan anses utgöra fast egendom även om det är täckt av vatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I-1527, punkt 34).

21 Fiskerätter av det slag som Heger har köpt och återförsålt ger innehavaren behörighet att utöva rätten att fiska i vissa bestämda delar av det ifrågavarande vattendraget. Dessa rättigheter, som inte gäller den mängd vatten som rinner i floden – som ständigt förnyas – utan vissa geografiska områden där de ovannämnda rättigheterna kan utövas, har således samband med en permanent avgränsad yta som är täckt av vatten.

22 Således utgör de flodavsnitt, för vilka de ovannämnda fiskekorten gäller, fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet.

23 Under dessa omständigheter skall det kontrolleras huruvida sambandet mellan det ifrågavarande tillhandahållandet och den fasta egendomen är tillräckligt. Det skulle nämligen strida mot systematiken i artikel 9.2 a i sjätte direktivet att låta varje tillhandahållande av en tjänst som i någon mån har samband, om än ett mycket svagt sådant, med fast egendom omfattas av denna specialbestämmels tillämpningsområde, eftersom ett stort antal tjänster på ett eller annat sätt har samband med fast egendom.

24 Det är således endast tillhandahållanden av tjänster som har ett tillräckligt direkt samband med fast egendom som omfattas av artikel 9.2 a i sjätte direktivet. Samtliga de tillhandahållanden av tjänster mot vederlag som anges i denna bestämmelse har för övrigt ett sådant samband.

25 De fiskerätter som är föremål för målet vid den nationella domstolen kan endast utövas i anknytning till den ifrågavarande floden och till de flodavsnitt som anges på fiskekortet. Själva vattendraget utgör alltså en förutsättning för fiskekortet och således för överlåtelsen av fiskerätterna. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Platsen där den fasta egendomen är belägen sammanfaller dessutom med den plats där tjänsten slutligen konsumeras.

26 Av de omständigheter som anförts ovan följer att ett tillräckligt direkt samband föreligger mellan överlåtelsen av fiskerätter och de delar av vattendraget som dessa gäller. Således har en sådan tjänst som Heger tillhandahåller samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet.

27 Tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras så, att överlåtelsen av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett

led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (tredje avdelningen) följande:

Upplåtelsen av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom, i den mening som avses i artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska