

Rechtssache C-451/06

Gabriele Walderdorff

gegen

Finanzamt Waldviertel

(Vorabentscheidungsersuchen des

Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 13 Teil B Buchst. b – Befreiung – Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – Verpachtung eines Fischereirechts“

Schlussanträge der Generalanwältin E. Sharpston vom 18. Juli 2007

Urteil des Gerichtshofs (Dritte Kammer) vom 6. Dezember 2007

Leitsätze des Urteils

Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie – Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 13 Teil B Buchst. b)

Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist so auszulegen, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrags durch den Eigentümer der Wasserfläche, für die diese Berechtigung eingeräumt wurde, und durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche weder eine Vermietung noch eine Verpachtung von Grundstücken darstellt, soweit mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

(vgl. Randnr. 23 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

6. Dezember 2007(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 13 Teil B Buchst. b – Befreiung – Vermietung und

Verpachtung von Grundstücken – Verpachtung eines Fischereirechts“

In der Rechtssache C-451/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien (Österreich), mit Entscheidung vom 24. Oktober 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 6. November 2006, in dem Verfahren

Gabriele Walderdorff

gegen

Finanzamt Waldviertel

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter U. Løhmus (Berichterstatter), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh und A. Arabadjiev,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

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

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 18. Juli 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil B Buchst. b 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 Frau Walderdorff und dem Finanzamt Waldviertel (im Folgenden: Finanzamt) wegen der Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Verpachtung eines Fischereirechts.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

4 Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,

4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;

...“

Nationales Recht

5 Gemäß § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 663/1994, im Folgenden: UStG) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer in Österreich gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

6 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sind umsatzsteuerbefreit:

„die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Befreit ist auch der Eigenverbrauch. Nicht befreit sind:

– die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch;

– die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;

- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke[.]“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

7 Frau Walderdorff leitet einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Österreich. Die von ihr im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit getätigten Umsätze unterliegen der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung.

8 Am 21. November 1995 schloss Frau Walderdorff mit dem Sportfischereiverein Zwettl (im Folgenden: Fischereiverein) einen Vertrag für die Dauer von zehn Jahren. Nach diesem Vertrag erhielt der Fischereiverein gegen Zahlung eines Entgelts die Berechtigung zum Fischen in zwei auf Grundstücken, die zum Betrieb von Frau Walderdorff gehören, gelegenen Teichen, hinsichtlich deren ihr als Grundstückseigentümerin das Recht zu fischen zusteht, und in einem im öffentlichen Gut befindlichen Fischereirevier, an dem Frau Walderdorff über ein im Fischereikataster eingetragenes Fischereirecht verfügt (Fischereirevier Zwettl I/3). Dieser Pachtvertrag wurde für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2005 geschlossen. Für die entsprechenden Pachtumsätze entrichtete Frau Walderdorff keine Mehrwertsteuer. Sie stellte auch dem Pächter keine Mehrwertsteuer in Rechnung.

9 Aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 stellte das Finanzamt fest, dass diese Pachtumsätze dem Normalsteuersatz zu unterziehen seien, da die betreffenden Pächterlöhne nicht aus einer nach dem UStG steuerfreien Verpachtung eines grundstücksgleichen Rechts erzielt worden seien. Das Finanzamt sah das Fischereirecht vielmehr als ein von Grund und Boden unabhängiges Recht an.

10 Am 24. März 2003 erließ das Finanzamt daher gegen Frau Walderdorff für die genannten Jahre Umsatzsteuerbescheide, in denen es die Erlöse aus der Verpachtung des Fischereirechts den mit dem Normalsteuersatz von 20 % besteuerten Umsätzen hinzurechnete. Mit Schreiben vom 24. April 2003 erhob Frau Walderdorff gegen diese Bescheide Berufung und beantragte, die Umsätze aus der Verpachtung des Fischereirechts nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei zu belassen.

11 Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen und legte die Berufung sodann auf Antrag von Frau Walderdorff dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, zur Entscheidung vor.

12 In dem bei diesem Gericht anhängigen Verfahren ist strittig, ob die aufgrund des Vertrags zwischen Frau Walderdorff und dem Fischereiverein gezahlten Pachtentgelte nach der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung zum Normalsteuersatz zu versteuern sind oder ob die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG zum Tragen kommt.

13 Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren abgeschlossenen Pachtvertrags

- durch den Eigentümer des Grundstücks, auf welchem sich die Wasserfläche, für die die Berechtigung eingeräumt wurde, befindet,
- durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche

eine „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ darstellt?

Zur Vorlagefrage

14 Das vorlegende Gericht möchte mit der Vorlagefrage wissen, ob Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es eine „Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken“ im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn der Eigentümer von Wasserflächen und der Inhaber eines Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche mit einem für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrag gegen Entgelt eine Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in diesen Gewässern einräumen.

15 Zunächst ist festzustellen, dass der Vertrag zwischen Frau Walderdorff und dem Fischereiverein die Einräumung des Rechts betrifft, in Gewässern zu fischen. Die Pachtumsätze aus diesem Vertrag unterliegen daher nach der Sechsten Richtlinie grundsätzlich der Mehrwertsteuer. Zu prüfen bleibt, ob sie unter den Steuerbefreiungstatbestand des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie fallen.

16 Die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen stellen nach ständiger Rechtsprechung eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar und erfordern daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition (vgl. Urteile vom 12. September 2000, Kommission/Irland, C?358/97, Slg. 2000, I?6301, Randnr. 51, vom 16. Januar 2003, Maierhofer, C?315/00, Slg. 2003, I?563, Randnr. 25, vom 12. Juni 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Slg. 2003, I?5965, Randnr. 22, vom 18. November 2004, Temco Europe, C?284/03, Slg. 2004, I?11237, Randnr. 16, vom 3. März 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Slg. 2005, I?1527, Randnr. 27, und vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, Slg. 2007, I?0000, Randnr. 15).

17 In Ermangelung einer Definition der in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ hat der Gerichtshof den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne dieser Bestimmung dahin gehend definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Irland, Randnrn. 52 bis 57, vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“, C?326/99, Slg. 2001, I?6831, Randnr. 55, vom 9. Oktober 2001, Mirror Group, C?409/98, Slg. 2001, I?7175, Randnr. 31, und Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Slg. 2001, I?7257, Randnr. 21, sowie Sinclair Collis, Randnr. 25, Temco Europe, Randnr. 19, und Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 30).

18 Nach der Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, einschließlich der Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteil vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Slg. 2001, I?493, Randnr. 25, sowie Urteile Kommission/Irland, Randnrn. 52 und 55, Sinclair Collis, Randnr. 23, Temco Europe, Randnr. 17, und Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 29).

19 Im Ausgangsverfahren steht fest, dass Frau Walderdorff dem Fischereiverein vertraglich gegen Entgelt für die Dauer von zehn Jahren die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in mehreren Gewässern eingeräumt hat. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass auch eine ganz oder teilweise von Wasser überflutete Fläche als Grundstück qualifiziert werden könne, das Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung sein könne (vgl. in diesem Sinne Urteile Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 34, und vom 7. September 2006, Heger, C?166/05, Slg. 2006, I?7749, Randnr. 20).

20 Wie die Generalanwältin in Nr. 23 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, müssen alle in Randnr. 17 des vorliegenden Urteils genannten Elemente der Definition der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ vorliegen. Das gilt insbesondere für das Element, dass durch die Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dies ist im Ausgangsverfahren aber nicht der Fall.

21 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass der Fischereiverein nach dem zwischen ihm und Frau Walderdorff geschlossenen Vertrag nur eine Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in den fraglichen Gewässern hat. Außerdem geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervor, dass sich Frau Walderdorff im Pachtvertrag das Recht vorbehalten hat, in diesen Gewässern zu fischen und jeden Tag einem Gast zu erlauben, dort zu fischen. Nach dem im Ausgangsverfahren fraglichen Vertrag hat somit der Fischereiverein nicht das Recht, jede andere Person von dem Recht auszuschließen, die Wasserflächen, die im Eigentum von Frau Walderdorff stehen, und die im öffentlichen Gut befindliche Wasserfläche, an der Frau Walderdorff über im Kataster eingetragenes Fischereirecht verfügt, in Besitz zu nehmen.

22 Demgemäß kann dahingestellt bleiben, ob ein Vertrag wie der im Ausgangsverfahren fragliche, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei eingeräumt wird, ein Grundstück betrifft, da festzustellen ist, dass eines der Elemente der Definition der im Rahmen der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung verwendeten gemeinschaftsrechtlichen Begriffe der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken hier nicht vorliegt, weil der im Ausgangsverfahren fragliche Vertrag dem Fischereiverein nicht das Recht verleiht, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

23 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrags durch den Eigentümer der Wasserfläche, für die diese Berechtigung eingeräumt wurde, und durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche weder eine Vermietung noch eine Verpachtung von Grundstücken darstellt, soweit mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Kosten

24 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:

Art. 13 Teil B Buchst. b 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 ist so auszulegen, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrags durch den Eigentümer der Wasserfläche, für die diese Berechtigung eingeräumt wurde, und durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche weder eine Vermietung noch eine Verpachtung von Grundstücken darstellt, soweit mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.