

Asia C-451/06

Gabriele Walderdorff

vastaan

Finanzamt Waldviertel

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan B kohdan b alakohta – Vapautus arvonlisäverosta – Kiinteän omaisuuden vuokraus – Kalastusoikeuden vuokraus

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttaminen arvonlisäverosta

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan B kohdan b alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan ja sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella, kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuvaa vastikkeellista kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden myöntämistä ei ole pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena, koska sopimuksella ei anneta oikeutta hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

(ks. 23 kohta ja tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä joulukuuta 2007 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan B kohdan b alakohta – Vapautus arvonlisäverosta – Kiinteän omaisuuden vuokraus – Kalastusoikeuden vuokraus

Asiassa C-451/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Itävalta) on esittänyt 24.10.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.11.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gabriele Walderdorff

vastaan

Finanzamt Waldviertel,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit U. Löhmus (esittelevä tuomari), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille on esittänyt

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.7.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Gabriele Walderdorff ja Finanzamt Waldviertel (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse arvonlisäveron kantamisesta kalastusoikeuksien vuokraustoiminnasta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;
2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;
3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;
4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

— —”

Kansallinen säännöstö

5 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl. 663/1994; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin nojalla liikevaihtoveroa on kannettava elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnassaan vastikkeellisesti suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista Itävallassa.

6 UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdan nojalla arvonlisäverosta on vapautettu

”kiinteistöjen, sellaisten oikeuksien, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia yksityisoikeuden säännöksiä, ja sellaisten valtion valtaoikeuksien, jotka koskevat maapohjan käyttämistä, vuokraus; liiketilojen tai muiden tilojen käyttöön antaminen käyttösopimusten perusteella katsotaan kiinteistöjen vuokraukseksi. Myös oma käyttö on vapautettu verosta. Vapautettuja eivät ole:

- kiinteistön vuokraus (käyttöön antaminen) asuintarkoituksiin, omaa käyttöä lukuun ottamatta
- tietylle tuotantolaitokselle kuuluvien koneiden ja kaikenlaisten muiden sellaisten laitteiden vuokraus, vaikka ne olisivatkin kiinteistön olennaisia ainesosia
- majoittaminen majoittamistarkoitukseen varustetuissa asuin- tai makuutiloissa
- tilojen tai alueiden vuokraus (käyttöön antaminen) kaikenlaisten ajoneuvojen paikoitusta varten
- kiinteistöjen vuokraus (käyttöön antaminen) leirintätarkoitusta varten”.

Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

7 Gabriele Walderdorff harjoittaa maa- ja metsätaloutta Itävallassa sijaitsevalla tilalla. Walderdorffin liiketoimintansa yhteydessä suorittamiin liiketoimiin sovelletaan yleisiä arvonlisäveroa koskevia säännöksiä.

8 Walderdorff teki 21.11.1995 Sportfischereiverein Zwettlin (Zwettlin urheilukalastusseura, jäljempänä kalastusseura) kanssa sopimuksen kymmeneksi vuodeksi. Sopimuksen mukaan kalastusseura sai korvausta vastaan oikeuden kalastaa kahdella Walderdorffin tilalla sijaitsevalla lammella, joihin Walderdorffilla on kiinteistönomistajana kalastusoikeus, ja tietyllä julkiseksi hyödykkeeksi luettavalla kalastusalueella (alue Zwettl I/3), jonka osalta Walderdorffilla on kalastusrekisteriin merkitty kalastusoikeus. Kyseinen vuokrasopimus tehtiin ajalle 1.1.1996–31.12.2005. Walderdorff ei ole maksanut arvonlisäveroa tästä vuokraustoiminnasta. Arvonlisäveroa ei myöskään ole laskutettu vuokralaiselta.

9 Vuosia 1998–2000 koskevan tarkastuksen yhteydessä Finanzamt totesi, että kyseisestä vuokraustoiminnasta on maksettava arvonlisäveroa normaalin arvonlisäverokannan mukaan, koska vuokrauksesta saadut tulot eivät olleet UStG:n nojalla verosta vapautetusta kiinteään omaisuuteen kohdistuvan oikeuden vuokrauksesta saatuja tuloja. Finanzamtin mukaan kalastusoikeus merkitsee nimittäin maapohjasta riippumatonta oikeutta.

10 Finanzamt osoitti näin ollen 24.3.2003 Walderdorffille kyseisten vuosien osalta veropäätöksen, jossa se lisäsi kalastusoikeuksien vuokraustoiminnan 20 prosentin normaaliverokannan mukaisesti verotettaviin liiketoimiin. Walderdorff teki tästä päätöksestä 24.4.2003 päivätyllä kirjelmällä oikaisuvaatimuksen, jossa hän vaati, että kalastusoikeuksien vuokraustoimintaa on käsiteltävä UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdan nojalla verosta vapautettuna.

11 Finanzamt hylkäsi oikaisuvaatimuksen ja saattoi asian Walderdorffin pyynnöstä Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin käsiteltäväksi.

12 Kyseisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee kysymystä siitä, onko Walderdorffin ja kalastusseuran välisen sopimuksen perusteella suoritettuja maksuja verotettava yleisten arvonlisäverotusta koskevien säännösten nojalla normaaliverokannan mukaisesti vai tuleeko UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa säädetty arvonlisäverovapautus sovellettavaksi.

13 Tässä tilanteessa Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että

1. kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan ja
2. sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella,

kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuva vastikkeellinen kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden myöntäminen on ’kiinteään omaisuuden vuokrausta’?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää kysymyksellään vastausta siihen, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että vesialueen omistajan ja sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastuksen harjoittamiseen

julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella, kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuva näillä vesialueilla kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden vastikkeellinen myöntäminen on tässä säännöksessä tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokrausta.

15 On ensiksikin todettava, että Walderdorffin ja kalastusseuran välinen sopimus koskee kalastusoikeuden myöntämistä vesialueisiin. Kyseiset sopimukseen perustuvat vuokraustoimet ovat siis kuudennen direktiivin mukaisesti lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaisia liiketoimia. Näin ollen on selvítettävä, kuuluvatko kysymyksessä olevat liiketoimet kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

16 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joten ne on määriteltävä yhteisön oikeuden perusteella (ks. asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta; asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003, Kok. 2003, s. I-563, 25 kohta; asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta; asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok. 2004, s. I-11237, 16 kohta; asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1527, 27 kohta ja asia C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, tuomio 19.4.2007, 15 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

17 Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ei ole määritelty käsitettä ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt tässä säännöksessä tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen kiinteistön omistajan korvausta vastaan vuokralleottajalle sovituksi ajaksi antamaksi oikeudeksi hallita tätä kiinteistöä ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle (ks. vastaavasti asia C-326/99, Stichting Goed Wonen, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6831, 55 kohta; asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7175, 31 kohta; asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7257, 21 kohta; em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 52–57 kohta; em. asia Sinclair Collis, tuomion 25 kohta; em. asia Temco Europe, tuomion 19 kohta ja em. asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 30 kohta).

18 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten, mukaan lukien ”kiinteän omaisuuden vuokrausta” koskeva vapautus, määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta palvelusta (ks. erityisesti asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta; em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 52–55 kohta; em. asia Sinclair Collis, tuomion 23 kohta; em. asia Temco Europe, tuomion 17 kohta ja em. asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 29 kohta).

19 Pääasiassa on riidatonta, että Walderdorff on tehnyt kalastusseuran kanssa sopimuksen, jolla myönnetään korvausta vastaan oikeus harjoittaa kalastusta usealla vesialueella 10 vuoden ajan. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että kokonaan tai osittain veden peitossa oleva alue sinällään voidaan luokitella kiinteäksi omaisuudeksi, joka voi olla vuokrauksen kohteena (ks. vastaavasti em. asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 34 kohta ja asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7749, 20 kohta).

20 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa aivan oikein todennut, kaikkien kiinteän omaisuuden vuokrauksen määritelmän osatekijöiden, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 17 kohdassa, on oltava yhtäaikaaisesti käsillä. Tämä koskee erityisesti sitä edellytystä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokralleottajalle on annettava oikeus hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle. Näin ei kuitenkaan pääasian

oikeusriidassa ole.

21 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Walderdorffin ja kalastusseuran välisen sopimuksen perusteella kalastusseuralla on ainoastaan oikeus harjoittaa kalastusta kyseisillä vesialueilla. Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee lisäksi, että vuokrasopimuksessa todetaan, että Walderdorff varaa itselleen ja valtuuttamalleen vieraalle, joita voi olla yksi päivässä, oikeuden kalastaa kyseisillä vesialueilla. Kalastusseuralla ei siten pääasiassa kysymyksessä olevan sopimuksen perusteella ole oikeutta evätä käyttöoikeutta Walderdorffin omistamien vesialueiden eikä niiden vesialueiden osalta, jotka luetaan julkisiksi hyödykkeiksi ja joihin Walderdorffilla on kalastusrekisteriin merkitty kalastusoikeus.

22 Näin ollen on todettava, että yksi yhteisön oikeuden mukaisen kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteen, jota käytetään yhteisön arvonlisäveroa koskevien säännösten yhteydessä, määritelmän osatekijöistä ei nyt esillä olevassa asiassa ole käsillä, koska pääasiassa kysymyksessä olevalla sopimuksella ei anneta kalastusseuralle oikeutta hallita kiinteää omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle, eikä ole tarpeen ratkaista kysymystä siitä, onko pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen sopimuksen, jolla myönnetään oikeus harjoittaa kalastusta, kohteena kiinteä omaisuus.

23 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan ja sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella, kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuvaa vastikkeellista kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden myöntämistä ei ole pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena, koska sopimuksella ei anneta oikeutta hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

Oikeudenkäyntikulut

24 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan ja sellaisen kalastusoikeuden haltijan, joka oikeuttaa kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella, kymmeneksi vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuvaa vastikkeellista kalastuksen harjoittamista koskevan oikeuden myöntämistä ei ole pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena, koska sopimuksella ei anneta oikeutta hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.