

Mål C-451/06

Gabriele Walderdorff

mot

Finanzamt Waldviertel

(begäran om förhandsavgörande från

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 13 B b – Undantag från skatteplikt – Utarrendering och uthyrning av fast egendom – Utarrendering av en fiskerätt”

Förslag till avgörande av generaladvokat E. Sharpston föredraget den 18 juli 2007

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 6 december 2007

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet – Undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 B b)

Artikel 13 B b i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att en upplåtelse mot vederlag av rätten att bedriva fiske, enligt ett avtal om arrende som slutits för en period av tio år, av ägaren till det vatten till vilket denna rätt har beviljats samt av innehavaren av fiskerätten till ett vatten som är beläget på det allmännas mark, inte utgör ett arrende och inte heller någon uthyrning av fast egendom, i den mån upplåtelsen inte omfattar rätten att ta den berörda fasta egendomen i besittning och inte heller rätten att utestänga alla andra personer från denna rätt.

(se punkt 23 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 december 2007 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 13 B b – Undantag från skatteplikt – Utarrendering och uthyrning av fast egendom – Utarrendering av en fiskerätt”

I mål C-451/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Österrike) genom beslut av den 24 oktober 2006, som inkom till domstolen den 6 november 2006, i målet

Gabriele Walderdorff

mot

Finanzamt Waldviertel,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna U. Løhmus (referent), J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh och A. Arabadjiev,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud, och efter att den 18 juli 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B b 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 Gabriele Walderdorff och Finanzamt Waldviertel (nedan kallat Finanzamt), angående skattskyldighet till mervärdesskatt för transaktioner avseende utarrendering av en fiskerätt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 Enligt artikel 13 B i sjätte direktivet gäller följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...”

Den nationella lagstiftningen

5 Enligt 1 § första stycket punkt 1 i lagen om omsättningsskatt från år 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGB1. 663/1994) (nedan kallad UStG) är leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som en näringsidkare utför i Österrike mot ersättning inom ramen för sin verksamhet mervärdesskattepliktiga.

6 Enligt 6 § första stycket punkt 16 UStG är följande transaktioner undantagna från skatteplikt:

[U]thyrning och utarrendering av fastigheter, av rättigheter på vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga och av statliga suveränitetsrättigheter som avser nyttjande av mark; överlåtelse av nyttjandet av affärslokaler och andra lokaler på grundval av nyttjandeavtal anses som uthyrning eller utarrendering av fastigheter. Från skatteplikt undantas också nyttjande för eget bruk. Undantag från skatteplikt gäller inte för

– [u]thyrning (nyttjandeöverlåtelse) av fastigheter för bostadsändamål, dock inte nyttjande för eget bruk,

– [u]thyrning och utarrendering av maskiner och all annan utrustning som ingår i ett företag, även om de utgör väsentliga fastighetstillbehör,

– [h]ärbärgering i rum som inrättats för boende och övernattning,

– [u]thyrning (nyttjandeöverlåtelse) av lokaler eller platser för uppställning av alla slags fordon,

– [u]thyrning (nyttjandeöverlåtelse) av fastigheter för campingändamål[.]”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Gabriele Walderdorff driver en jord- och skogsbruksverksamhet i Österrike. Omsättningen i hennes rörelse är mervärdesskattepliktig enligt de allmänna bestämmelserna om mervärdesskatt.

8 Den 21 november 1995 slöt Gabriele Walderdorff ett avtal med Sportfischereiverein Zwettl (sportfiskeförening i Zwettl, nedan kallad fiskeföreningen) på tio år. Enligt detta avtal erhöll fiskeföreningen rätten att mot betalning bedriva fiske dels i två dammar belägna på fastigheter som ingår i Gabriele Walderdorffs verksamhet, till vilka hon i egenskap av fastighetsägare innehar fiskerätten, dels i ett fiskeområde som är beläget på det allmännas mark, till vilket Gabriele Walderdorff innehar en fiskerätt inskriven i fastighetsregistret (område Zwettl I/3). Nämda arrendeavtal slöts för perioden den 1 januari 1996–31 december 2005. Gabriele Walderdorff betalade inte någon mervärdesskatt för utarrenderingen. Hon fakturerade inte heller arrendatorn någon sådan skatt.

9 Efter en revision avseende åren 1998 till 2000 beslutade Finanzamt att utarrenderingen skulle vara mervärdesskattepliktig enligt den normala skattesatsen, eftersom den aktuella arrendeintäkten inte avsåg ett arrende av en sakrätt i fast egendom, som är undantagen från skatteplikt enligt UStG. Enligt Finanzamt var fiskerätten snarare att anse som en från marken fristående rätt.

10 Finanzamt fattade sålunda den 24 mars 2003 omprövningsbeslut till nackdel för Gabriele Walderdorff avseende efterbeskattning för nämnda år, i vilka den hänförde transaktionerna avseende utarrendering av fiskerätten till omsättning som beskattas med normalskattesatsen 20 procent. I skrivelse av den 24 april 2003 begärde Gabriele Walderdorff omprövning av ovannämnda beslut om efterbeskattning och yrkade, med stöd av 6 § första stycket punkt 16 UStG, att transaktionerna avseende utarrendering av fiskerätten skulle vara undantagna från skatteplikt.

11 Finanzamt beslutade vid omprövning att inte ändra nämnda beslut om efterbeskattning varpå Gabriele Walderdorff överklagade sistnämnda omprövningsbeslut till Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 Målet vid denna domstol avser huruvida de ersättningar som utbetalats enligt avtalet mellan Gabriele Walderdorff och fiskeföreningen är skattepliktiga enligt normal mervärdesskattesats med stöd av de allmänna bestämmelserna, eller om det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6 § första stycket punkt 16 UStG är tillämpligt.

13 Det är mot denna bakgrund som Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Wien har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen.

”Skall artikel 13 B b i sjätte direktivet ... tolkas så, att upplåtelse av fiskerätt mot vederlag, i form av ett arrendeavtal på 10 år som ingåtts

1. av en fastighetsägare på vars mark det vattenområde som den upplåtna rättigheten avser är beläget eller,
2. av innehavaren av den fiskerätt till ett vattenområde som är beläget på det allmännas mark, utgör 'uthyrning och utarrendering av fast egendom'?”

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en upplåtelse av en rätt att mot vederlag bedriva fiske, enligt ett arrendeavtal som slutits för en period av tio år, av ägaren till det vatten till vilket denna rätt har beviljats samt av innehavaren av fiskerätten till ett vatten som är beläget på det allmännas mark, utgör "en uthyrning eller ett arrende av fast egendom" i den mening som avses i denna bestämmelse.

15 Domstolen erinrar inledningsvis om att det avtal som slutits mellan Gabriele Walderdorff och fiskeföreningen avser upplåtelsen av rätten att fiska i vatten. De transaktioner avseende utarrendering som genomförts med stöd av nämnda avtal är alltså i princip mervärdesskattepliktiga i enlighet med sjätte direktivet. Det återstår att fastställa om de omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

16 Domstolen framhåller att det av fast rättspraxis framgår att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som följaktligen skall ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 25, av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis, REG 2003, s. I-5965, punkt 22, av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 16, av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I-1527, punkt 27, och av den 19 april 2007 i mål C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, REG 2007, s. I-0000, punkt 15).

17 I avsaknad av en definition av begreppen utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b i sjätte direktivet har domstolen definierat uthyrning av fast egendom i den mening som avses i denna bestämmelse såsom den rätt som en fastighetsägare upplåter till en hyrestagare att mot ersättning och för en avtalad tidsperiod nyttja fastigheten och förhindra att någon annan åtnjuter sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen, REG 2001, s. I-6831, punkt 55, av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, och i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 21, samt domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland, punkterna 52–57, Sinclair Collis, punkt 25, Temco Europe, punkt 19, och Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 30).

18 Enligt rättspraxis skall de uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet, inklusive begreppen utarrendering och uthyrning av fast egendom, tolkas strikt, eftersom dessa undantag från skatteplikt utgör avsteg från den allmänna principen, enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25, samt domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Irland, punkterna 52 och 55, Sinclair Collis, punkt 23, Temco Europe, punkt 17, och Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 29).

19 I målet vid den nationella domstolen är det utrett att Gabriele Walderdorff slöt ett avtal med fiskeföreningen om upplåtelse mot vederlag av rätten att bedriva fiske i flera vatten under en period av tio år. Domstolen har redan slagit fast att en yta som helt eller delvis är täckt av vatten kan klassificeras som fast egendom som kan hyras eller arrenderas ut (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 34, och dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger, REG 2006, s. I-7749, punkt 20).

20 Som generaladvokaten på goda grunder påpekade i punkt 23 i sitt förslag till avgörande, skall samtliga de kriterier för definitionen av utarrendering och uthyrning av fast egendom som anges i punkt 17 i förevarande dom vara uppfyllda. Detta gäller bland annat i fråga om kriteriet att utarrendering eller uthyrning av fast egendom skall ge en rätt att ta egendomen i besittning och utesluta alla andra personer från denna rätt. Detta är dock inte fallet i tvisten i målet vid den nationella domstolen.

21 Av beslutet om hänskjutande framgår att enligt det avtal som slöts mellan Gabriele Walderdorff och fiskeföreningen har denna förening endast rätt att bedriva fiske i berörda vatten. Av de handlingar som tillställts domstolen i förevarande mål framgår också att villkoren i arrendeavtalet innebär att Gabriele Walderdorff förbehåller sig rätten att fiska i vattnen och att varje dag ge en gäst rätt att fiska i nämnda vatten. Enligt avtalet i målet vid den nationella domstolen har alltså fiskeföreningen inte rätt att utesluta alla andra personer från rätten att ta de vatten som Gabriele Walderdorff äger och det vatten som är beläget på det allmännas mark, där sistnämnda person har en fiskerätt inskriven i fastighetsregistret, i besittning.

22 Domstolen konstaterar följaktligen, utan att det därför är nödvändigt att ta ställning till huruvida ett sådant avtal om upplåtelse av en fiskerätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser en fast egendom, att ett av kriterierna enligt definitionen av gemenskapsbegreppen utarrendering och uthyrning av fast egendom, som används i det gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt, inte är uppfyllt i förevarande fall, eftersom det avtal om upplåtelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte ger fiskeföreningen rätt att ta den berörda fasta egendomen i besittning och att utesluta alla andra personer från denna rätt.

23 Frågan som ställts skall alltså besvaras på följande sätt: Artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en upplåtelse mot vederlag av rätten att bedriva fiske, enligt ett avtal om arrende som slutits för en period av tio år, av ägaren till det vatten till vilket denna rätt har beviljats samt av innehavaren av fiskerätten till ett vatten som är beläget på det allmännas mark, inte utgör någon utarrendering och inte heller någon uthyrning av fast egendom, i den mån upplåtelsen inte omfattar rätten att ta den berörda fasta egendomen i besittning och inte heller rätten att utesluta alla andra personer från denna rätt.

Rättegångskostnader

24 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:

Artikel 13 B b 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 skall tolkas så, att en upplåtelse mot vederlag av rätten att bedriva fiske, enligt ett avtal om arrende som slutits för en period av tio år, av ägaren till det vatten till vilket denna rätt har beviljats samt av innehavaren av fiskerätten till

ett vatten som är beläget på det allmännas mark, inte utgör ett arrende och inte heller någon uthyrning av fast egendom, i den mån upplåtelsen inte omfattar rätten att ta den berörda fasta egendomen i besittning och inte heller rätten att utesluta alla andra personer från denna rätt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.