

Downloaded via the EU tax law app / web

Sag C-451/06

Gabriele Walderdorff

mod

Finanzamt Waldviertel

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt B, litra b) – fritagelse – bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – forpagtning af fiskerirettigheder«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston fremsat den 18. juli 2007

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 6. december 2007

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelser for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt B, litra b)]

Artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i henhold til en forpagtningsaftale, der er indgået for en periode på ti år af ejeren af det vandområde, som denne ret er tildelt for, og af indehaveren af fiskerirettighederne til et offentligt ejet vandområde, ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, eftersom den tildelte ret ikke giver ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.

(jf. præmis 23 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. december 2007 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt B, litra b) – fritagelse – bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – forpagtning af fiskerirettigheder«

I sag C-451/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Østrig), ved afgørelse af 24. oktober 2006, indgået til Domstolen den 6. november 2006, i sagen:

Gabriele Walderdorff

mod

Finanzamt Waldviertel,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne U. Löhmus (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. juli 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat i forbindelse med en sag mellem Gabriele Walderdorff og Finanzamt Waldviertel (herefter »Finanzamt«) vedrørende spørgsmålet om opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) af bortforpagtning af fiskerirettigheder.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som

de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser
2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer
3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet
4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

[...]«

De nationale bestemmelser

5 Ifølge § 1, stk. 1, i momsloven af 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, herefter »UStG«) pålægges der merværdiafgift på leveringer og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i Østrig af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed.

6 I henhold til § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG er følgende fritaget for afgift:

»Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, af rettigheder, som er omfattet af den borgerlige rets bestemmelser om fast ejendom, og af statslige højhedsrettigheder, som vedrører brug af jorden; tilrådighedsstillelse af forretningslokaler og andre lokaler på grundlag af brugskontrakter sidestilles med udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Også eget forbrug er fritaget. Ikke fritaget er:

- udlejning (tilrådighedsstillelse) af fast ejendom til boligformål, undtagen eget forbrug
- udlejning og bortforpagtning af maskiner og andet udstyr af enhver art, som hører til et driftsanlæg, selv om de er væsentlige bestanddele af en fast ejendom
- overnatning i indrettede bolig- og soverum
- udlejning (tilrådighedsstillelse) af lokaler eller pladser til parkering af køretøjer af enhver art
- udlejning (tilrådighedsstillelse) af fast ejendom til campingformål.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Gabriele Walderdorff driver en landbrugs- og skovbedrift i Østrig. De transaktioner, som hun foretager som led i sin økonomiske virksomhed, er undergivet den almindelige momsordning.

8 Den 21. november 1995 indgik Gabriele Walderdorff en tiårig aftale med Sportfischereiverein Zwettl (Zwettls sportsfiskeklub, herefter »fiskeklubben«). I henhold til denne aftale havde fiskeklubben mod vederlag ret til at fiske dels i to damme, der ligger på Gabriele Walderdorffs landbrugs- og skovbrugsbedrift, og hvor hun i egenskab af ejer har retten til at fiske, og dels i et

fiskeriområde, der henhører under offentligt ejede vandområder, og hvor fiskerirettighederne, der er registreret i fiskeriregistret (fiskeriområde »Zwettl I/3«), er ejet af Gabriele Walderdorff. Forpagtningsaftalen var blevet indgået for perioden fra den 1. januar 1996 til den 31. december 2005. Gabriele Walderdorff har ikke betalt moms af bortforpagtningen. Forpagteren er heller ikke blevet afkrævet moms.

9 Efter en skattekontrol, der blev foretaget for årene 1998-2000, besluttede Finanzamt, at der skulle opkræves moms med normalsatsen af bortforpagtningen, eftersom indtægterne heraf ikke var opnået som følge af bortforpagtning af en til fast ejendom svarende rettighed, der var fritaget i henhold til UStG. Ifølge Finanzamt var retten til at udøve fiskeri nemlig en rettighed, som var uafhængig af jorden.

10 På baggrund heraf udstedte Finanzamt således den 24. marts 2003 omsætningsafgiftsansættelser til Gabriele Walderdorff for de nævnte år, hvor forpagtningen af fiskerirettighederne blev medregnet til de transaktioner, som blev pålagt afgift med den sædvanlige sats på 20%. Ved skrivelse af 24. april 2003 indgav Gabriele Walderdorff en klage over disse ansættelser, hvori hun anmodede om momsfristagelse for bortforpagtningen af fiskerirettighederne i medfør af § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG.

11 Finanzamt afviste klagen og forelagde dernæst sagen for Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, på anmodning fra Gabriele Walderdorff.

12 Den for nævnte ret verserende sag vedrører spørgsmålet, om forpagtningsvederlagene på grundlag af den aftale, som Gabriele Walderdorff har indgået med fiskeklubben, skal pålægges moms med den sædvanlige sats i henhold til de almindelige bestemmelser, eller om de er momsfristaget i henhold til § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG.

13 Under disse omstændigheder har Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13, punkt B, litra b, i [...] sjette direktiv [...] fortolkes således, at indrømmelse af ret til at udøve fiskeri mod vederlag i form af en forpagtningsaftale indgået for en periode på ti år

– af ejeren af den faste ejendom, hvor det vandareal befinder sig, som rettigheden er indrømmet for,

– af indehaveren af fiskerirettighederne til et vandareal, som er offentlig ejendom,

udgør en »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i vandområder i henhold til en forpagtningsaftale indgået for en periode på ti år, som er foretaget af ejeren af disse områder og af indehaveren af fiskerirettighederne vedrørende et offentligt ejet vandområde, udgør »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand.

15 Indledningsvis bemærkes, at den aftale, der er indgået mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben, vedrører tildeling af retten til at fiske i vandområder. Der skal derfor i princippet svares moms af de i aftalen omhandlede forpagtningstransaktioner i henhold til sjette direktiv. Det skal således undersøges, om disse transaktioner er omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

16 Det skal bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22, af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 27, og af 19.4.2007, sag C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

17 Da begrebet »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom« ikke er defineret i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), har Domstolen defineret udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne bestemmelse, som den ret, udlejeren af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, og domme af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, og dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52-57, Sinclair Collis-dommen, præmis 25, Temco Europe-dommen, præmis 19, samt dommen i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 30).

18 Ifølge retspraksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, herunder begreberne »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom«, fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, og dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52-55, Sinclair Collis-dommen, præmis 23, Temco Europe-dommen, præmis 17, og dommen i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 29).

19 Det er i hovedsagen ubestridt, at Gabriele Walderdorff har indgået en aftale med fiskeklubben om tildeling af retten til mod vederlag at udøve fiskeri i flere vandområder i en tiårig periode. Domstolen har allerede fastslået, at et område, der helt eller delvist er oversvømmet, i sig selv kan anses for fast ejendom, der kan udledes eller bortforpagtes (jf. i denne retning dommen i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn, præmis 34, og dom af 7.9.2006, sag C-166/06, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 20).

20 Som generaladvokaten med rette har bemærket i punkt 23 sit forslag til afgørelse, skal alle de elementer i definitionen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, der er henvist til i denne doms præmis 17, være opfyldt. Dette gør sig navnlig gældende for så vidt angår elementet om, at der ved bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom skal indrømmes en ret til at tage ejendommen i besiddelse, og at alle andre udelukkes fra at udnytte en sådan ret. Således forholder det sig imidlertid i hovedsagen.

21 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ifølge den aftale, der er indgået mellem Gabriele Walderdorff og fiskeklubben, råder klubben udelukkende over retten til at udøve fiskeri i de omhandlede vandområder. Det fremgår ligeledes af de sagsakter, som er blevet fremlagt for

Domstolen, at Gabriele Walderdorff ifølge forpagtningsaftalen forbeholder retten til frit at bedrive fiskeri på vandområderne for sig selv og en af hende godkendt gæst om dagen. Ifølge den i hovedsagen omhandlede aftale råder fiskeklubben således ikke over nogen ret til at udelukke alle andre fra at udnytte de vandområder, som Gabriele Walderdorff er indehaver af, eller de offentligt ejede vandområder, hvor hun har rådighed over en fiskeriret, der er registreret i fiskeriregistret.

22 Uden at det er nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en forpagtningsaftale som den i hovedsagen omhandlede om retten til at udøve fiskeri vedrører fast ejendom, må det fastslås, at et af elementerne i definitionen af fællesskabsbegreberne om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, der anvendes inden for rammerne af Fællesskabets momsordning, ikke forefindes i det foreliggende tilfælde, eftersom den i hovedsagen omhandlede forpagtningsaftale ikke indrømmer fiskeklubben en ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.

23 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at en tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i henhold til en forpagtningsaftale, der er indgået for en periode på ti år af ejeren af det vandområde, som denne ret er tildelt for, og af indehaveren af fiskerirettighederne til et offentligt ejet vandområde, ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, eftersom den tildelte ret ikke giver ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.

Sagens omkostninger

24 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en tildeling af retten til at udøve fiskeri mod vederlag i henhold til en forpagtningsaftale, der er indgået for en periode på ti år af ejeren af det vandområde, som denne ret er tildelt for, og af indehaveren af fiskerirettighederne til et offentligt ejet vandområde, ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, eftersom den tildelte ret ikke giver ret til at tage den omhandlede faste ejendom i besiddelse og udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret.

Underskrifter

* Processprog: tysk.