SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN ELEANOR SHARPSTON vom 18. Juli 2007 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen aus Österreich begehrt die Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenats die Klärung der Frage, ob sich der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft auch auf die Einräumung der Berechtigung zum Fischen in der Form eines Pachtvertrags für die Dauer von zehn Jahren durch den Eigentümer des Grundstücks, auf dem sich die Wasserfläche befindet, oder durch den Inhaber eines Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche erstreckt.

Gemeinschaftsrecht

2. Zu der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit war die Mehrwertsteuer durch die Sechste Richtlinie harmonisiert [2], deren Art. 13 Teil B u. a. bestimmte:

„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,

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste 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; die Richtlinie wurde vielfach geändert, jedoch nicht, soweit es um die hier einschlägigen Bestimmungen geht). Die Sechste Richtlinie ist am 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) aufgehoben und ersetzt worden.

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;

...“ [3]

3. Art. 13 Teil C Buchst. a ermächtigte die Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen — gegebenenfalls unter Einschränkungen und unter Festlegung der Durchführungsmodalitäten — das Recht einzuräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren [4].

Österreichisches Recht

4. Nach § 6 Abs. 1 Z 16 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) sind umsatzsteuerbefreit die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken einschließlich 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“, für die die gleichen Ausnahmen wie nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie gelten.

5. Das vorlegende Gericht erläutert, dass der Grundstücksbegriff des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 der im Zivilrecht gebräuchliche sei. Das österreichische Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) zählt Rechte zu den beweglichen Sachen, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind; dies ist bei Rechten der Fall, die dem Eigentümer aufgrund seines Eigentums zustehen, wie etwa bei Grunddienstbarkeiten. Eine Grunddienstbarkeit ist ein dingliches Recht, das im Allgemeinen durch Eintragung entsteht [5]. Die Berechtigung zum Fischen in Privatgewässern ist normalerweise Ausfluss des Eigentums am Ge-

3 — Vgl. nunmehr die Art. 131 und 135 Abs. 1 Buchst. l und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112.

4 — Vgl. nunmehr Art. 137 Abs. 1 Buchst. d und 2 der Richtlinie 2006/112.

5 — Es gibt keinen Hinweis darauf, dass Österreich von der in Art. 5 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie (nunmehr in Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112) eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht hätte, dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben, als körperliche Gegenstände zu behandeln (vgl. Urteil vom 7. September 2006, Heger, C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Randnr. 19, sowie meine Schlussanträge in dieser Rechtssache, Nr. 28).

wässer. Wird sie aufgrund des Eigentums an einem anderen Grundstück ausgeübt, handelt es sich bei ihr um eine Grunddienstbarkeit. Im Übrigen kann das Fischereirecht als unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit oder selbständiges dingliches Recht eingeräumt werden, die frei veräußerlich und vererblich sind (das Jagdrecht kann jedoch nicht mehr als selbständiges dingliches Recht begründet werden, sondern folgt stets dem Eigentum am Grundstück). Wild und Fische in freier Natur [6] sind herrenlos und nicht Teil oder Zubehör des Grundes. Das ABGB zählt sie zu den unbeweglichen Sachen, solange sie nicht gefangen oder erlegt sind, und stellt damit klar, dass sich die Berechtigung, sie zu fangen, aus dem Grundeigentum ergibt und nicht aus einem bereits vorhandenen Recht an ihnen als eigenständigen beweglichen Sachen. Nicht das Tier, sondern das Jagd- oder Fischereirecht ist Teil des Grundeigentums.

6. § 4 des niederösterreichischen Fischereigesetzes 2001 definiert das Fischereirecht differenzierend als die Berechtigung, Wassertiere zu hegen, zu fangen, sich anzueignen, zu töten und deren Fang bzw. Aneignung durch andere zu gestatten, die untrennbar mit der Verpflichtung verbunden ist, das Fischwasser sachgemäß und nachhaltig zu bewirtschaften, und ein selbständiges, mit Grund und Boden nicht verbundenes Recht darstellt, das nach den allgemeinen Vorschriften über Privatrechte erworben und besessen werden kann, wobei zur Entscheidung von Streitfällen die ordentlichen Gerichte zuständig sind.

6 — Es mag fraglich erscheinen, ob sich der Begriff „in freier Natur" etwa auch auf bewirtschaftete Fischbestände in geschlossenen Teichen bezieht, die speziell zum Fischen überlassen werden; dieser Punkt ist jedoch im vorliegenden Fall nicht angesprochen worden.

Sachverhalt und Verfahren

7. Gabriele Walderdorff unterhält einen ihr gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Zwettl, Niederösterreich, in Bezug auf den sie dem Regelsteuersatz der Mehrwertsteuer unterliegt. Zum Betriebsvermögen zählt ein eingetragenes Fischereirecht an bestimmten Gewässern des öffentlichen Wasserguts. Außerdem gehören ihr Teiche, für die ihr als Grundstückseigentümerin das Recht zu fischen zusteht.

8. Frau Walderdorff verpachtete beide genannten Fischereirechte für zehn Jahre ab dem 1. Januar 1996 an einen örtlichen Sportfischereiverein. Nach dem Pachtvertrag betrug der jährliche Pachtzins 60 000 ATS, der für den Fall, dass Frau Walderdorff für eine Besteuerung optiert, auf 50 000 ATS netto zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von 20 % herabzusetzen war. Tatsächlich entschied sich Frau Walderdorff nicht für eine Besteuerung, so dass sie dem Verein keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellte.

9. Nach einer Steuerprüfung stellte das Finanzamt fest, dass der Pachtzins zum Regelsteuersatz zu versteuern sei, da er sich nicht auf eine steuerfreie Verpachtung eines grundstücksgleichen Rechts nach dem Umsatzsteuergesetz beziehe. Es erließ daher Umsatzsteuerbescheide über die Zahlung von Umsatzsteuer in Höhe von 20 %.

10. Gegen diese Bescheide erhob Frau Walderdorff Berufung und beantragte Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG. Das zweitinstanzliche Abgabenverfahren ist nunmehr beim vorlegenden Gericht anhängig.

11. Das Finanzamt beruft sich auf die Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach das Fischereirecht ein von Grund und Boden unabhängiges Recht sei und nicht der Nutzung von Grund und Boden gleichgesetzt werden könne. Die Verpachtung des Fischereirechts durch einen Steuerpflichtigen sei daher nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei, sondern unterliege dem Normalsteuersatz.

12. Frau Walderdorff trägt vor, von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG seien Rechte erfasst, die zwar keine Bestandteile von Grundstücken seien, für sich jedoch Gegenstand eines Bestandvertrags sein könnten. Das Jagdrecht falle nicht unter diese Definition, da es nicht mehr als selbständiges, einverleibungsfähiges dingliches Recht begründet werden könne. Fischereirechte könnten hingegen einem anderen als dem Grundeigentümer zustehen und seien dann im Grundbuch eintragungsfähige Dienstbarkeiten. Beim Fischereirecht handele es sich somit um ein grundstücksgleiches Recht im Sinne von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG.

13. Da ihm die Rechtslage nach dem Gemeinschaftsrecht als klärungsbedürftig erscheint, hat der Unabhängige Finanzsenat dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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

1. durch den Eigentümer des Grundstücks, auf welchem sich die Wasserfläche, für die die Berechtigung eingeräumt wurde, befindet,

2. durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche

eine „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" darstellt?

14. Schriftliche Erklärungen sind nur von der Kommission eingereicht worden; eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat nicht stattgefunden.

Beurteilung

15. Der Vorlagebeschluss enthält eingehende Informationen über Natur und Qualifikation von mit dem Eigentum in Zusammenhang stehenden Rechten, insbesondere von Fischerei- und Jagdrechten, im österreichischen Recht. Auf dieser Qualifikation beruht auch weitgehend das vor dem vorlegenden Gericht geltend gemachte Vorbringen.

16. Die Vorlagefrage betrifft jedoch die Auslegung des Ausdrucks „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie, und der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung für Recht erkannt, dass die in Art. 13 vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe seien, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen [7].

17. Auf die Qualifikation des Fischereirechts — oder seine Abgrenzung vom Jagdrecht — nach österreichischem Recht kommt es daher bei der Prüfung der Frage, ob die Einräumung dieses Rechts eine „Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken" im Sinne der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B. Buchst. b darstellt, nicht an.

18. Eine im Vorlagebeschluss latent angelegte Frage könnte allerdings die sein, ob das Fischereirecht selbst ein der Vermietung oder der Verpachtung zugängliches „Grundstück" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b darstellen kann, wenn es im österreichischen Recht — und vielleicht auch in anderen Rechtssystemen — als Grundstücksrecht einzustufen wäre.

7 — Vgl. z. B. Urteil vom 14. Juni 2007, Horizon College (C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Randnr. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung), ferner in einem Fall der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation von Jagdrechten Urteil vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Slg. 2005, I-4491, Randnr. 24).

19. Meines Erachtens wäre eine solche Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs des „Grundstücks" im vorliegenden Zusammenhang gekünstelt. Der Ausdruck „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" ist nur bei tatsächlichen unbeweglichen Gegenständen, nicht aber bei Rechten angebracht, die selbst immaterieller Natur sind, worauf sie sich auch immer beziehen mögen. Nach Ansicht des Gerichtshofs ist der Grundstücksbegriff auf Gegenstände beschränkt, die weder mobil noch leicht versetzbar sind [8]. Durch diese Beschränkung müssen erst recht immaterielle Vermögensgegenstände ausgeschlossen werden. Diese Ansicht wird durch die Feststellung des Gerichtshofs bestätigt, dass ein wesentliches Merkmal eines Grundstücks darin besteht, dass es mit einem bestimmten Abschnitt der Erdoberfläche verbunden ist [9].

20. Von meiner Auffassung kann mich auch der Hinweis des vorlegenden Gerichts auf eine Erklärung im Protokoll der Ratstagung zur Sechsten Richtlinie nicht abbringen, nach der die Möglichkeit der Beschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung in Art. 13 Teil B Buchst. b insbesondere zu dem Zweck eingeführt werde, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, u. a. Jagd und Fischerei der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, was — nach Ansicht des vorlegenden Gerichts — zur Folge haben könnte, dass diese Tätigkeiten in diesem Zusammenhang normalerweise unter den Begriff „Grundstück" zu subsumieren seien. Unabhängig von dieser Folge haben nach ständiger Rechtsprechung solche Erklärungen, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der Bestimmung, auf die sie sich beziehen, keinen Ausdruck gefunden hat, keine rechtliche Bedeutung und können bei der Auslegung einer Richtlinie nicht berücksichtigt werden [10].

21. Der Gerichtshof hat den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie als Vereinbarung definiert, nach der der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter für bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einräumt, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen [11]. Er hat überdies festgestellt, dass ein Gelände, das ganz oder teilweise von Wasser überflutet ist, immer noch als Grundstück eingestuft werden kann, das sich vermieten oder verpachten lässt [12].

22. Eine Wasserfläche kann somit im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie vermietet oder verpachtet werden, und im vorliegenden Fall werden durch den fraglichen Vertrag unstreitig Rechte an

8 — Vgl. Urteil vom 16. Januar 2003, Maierhofer (C-315/00, Slg. 2003, I-563, Randnrn. 30 ff.).

9 — Vgl. das in Fn. 5 angeführte Urteil Heger (Randnr. 20).

10 — Vgl. z. B. im Steuerbereich Urteile vom 13. Februar 1996, Bautiaa (C-197/94 und C-252/94, Slg. 1996, I-505, Randnr. 51), und vom 8. Juni 2000, Epson Europe (C-375/98, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 — Vgl. Urteil vom 3. März 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Slg. 2005, I-1527, Randnr. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Ebd., Randnr. 34. Vgl. zur Einstufung eines Wasserlaufs, für den Fischereikarten erteilt werden können, als Grundstück auch das in Fn. 5 angeführte Urteil Heger (Randnrn. 20 bis 22).

genau bezeichneten Wasserflächen für eine bestimmte vereinbarte Dauer gegen einen jährlichen Pachtzins eingeräumt. Diese Aspekte stimmen mit den in der Rechtsprechung des Gerichtshofs festgelegten Kriterien überein. Des Weiteren ist festzustellen, dass die Berechtigung zum Fischfang in diesen Gewässern sowie die Verpflichtung, diese sachgemäß und nachhaltig zu bewirtschaften, für die Art der in der deutschen Fassung von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie als „Verpachtung" bezeichneten Gebrauchsüberlassung typisch zu sein scheinen [13].

23. Es genügt jedoch nicht, dass ein Vertrag nur einige für die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken typische Elemente aufweist, sondern er muss allen wesentlichen Merkmalen der vom Gemeinschaftsrecht festgelegten Definition der Begriffe Vermietung oder Verpachtung gerecht werden. Eines dieser Merkmale ist der Umfang des vertraglich eingeräumten Rechts, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen.

24. Zunächst ist fraglich, ob ein Vertrag, durch den der Zugang zu einem Grundstück im eigentlichen Sinne und seine Nutzung ausschließlich zum Zweck der Fischerei eingeräumt wird, als Vermietung oder Verpachtung anzusehen ist.

25. Dass ein Pachtvertrag festlegt, dass das betreffende Grundstück zu einem oder mehreren bestimmten Zwecken zu gebrauchen oder nicht zu gebrauchen sei, ist natürlich nicht ungewöhnlich. Auch ist nicht zu erkennen, dass die Tätigkeit der Fischerei ihrer Natur nach etwa Eigenschaften hat, die es ausschlössen, dass ein Vertrag, durch den der Zugang zu und die Fruchtziehung aus diesem Gebrauch gewährt wird, als Pachtvertrag angesehen werden könnte.

26. Jeder Vertrag muss jedoch darauf geprüft werden, ob er das Recht einräumt, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen.

27. Im vorliegenden Fall nennt der Vertrag, von dem sich eine Abschrift in den dem Gerichtshof vom vorlegenden Gericht übersandten Akten befindet, als Zweck, zu dem der Fischereiverein Zugang zum betreffenden Gelände oder Gewässer erhalten kann, nur den der Fischerei. Der Vertrag enthält nichts, was darauf hindeutet, dass Frau Walderdorff der eigene Gebrauch der auf ihrem Grundstück befindlichen Teiche verwehrt wäre oder sie deren Gebrauch nicht anderen Personen einräumen dürfte (auch wenn wohl unterstellt werden kann, dass ein solcher Gebrauch nicht die Ausübung des Fischereirechts beeinträchtigen darf). Entsprechend liegt (mit der gleichen Einschränkung) auch kein Hinweis darauf vor, dass die ihr an Gewässern des öffentlichen Wasser-

13 — Die Unterscheidung zwischen „Vermietung" und „Verpachtung" wird in einigen, jedoch nicht in allen Sprachfassungen getroffen und spiegelt eine in vielen nationalen Rechtssystemen anzutreffende Unterscheidung wider (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Stichting Goed Wonen, C-326/99, Slg. 2001, I-6831, Nr. 76).

guts zustehenden, dem Fischereiverein für die Dauer des Vertrags eingeräumten Fischereirechte sie oder den Verein dazu berechtigen, andere Personen an der Ausübung anderer Tätigkeiten in Bezug auf diese Gewässer zu hindern.

28. Daher lässt sich die beschriebene Situation meines Erachtens schwerlich mit der vom Gerichtshof kontinuierlich verwendeten Definition von Vermietung und Verpachtung in Einklang bringen, die auf die Einräumung des Rechts abstellt, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen.

29. Darüber hinaus ist zu unterscheiden zwischen einerseits der Einräumung einer ausschließlichen Berechtigung zur Fischerei in einem bestimmten Gewässer, mit dem das Recht einhergeht, andere an der Fischerei in diesem Gewässer zu hindern, und andererseits der Erteilung von Fischereikarten, aufgrund deren es einzelnen Personen erlaubt ist, in Gesellschaft anderer Karteninhaber zu fischen. Mit solchen Erlaubnissen wird zwar ein tatsächliches Recht zur Nutzung des betreffenden Grundstücks eingeräumt [14], doch erlauben sie es normalerweise dem Inhaber nicht, andere von der Nutzung auszuschließen, so dass Fischereikarten meiner Ansicht nach diesem Kriterium der Definition von Vermietung und Verpachtung durch den Gerichtshof nicht gerecht werden [15].

30. Im vorliegenden Fall enthält der Pachtvertrag keinen Hinweis darauf, dass die eingeräumten Berechtigungen in dem Sinne ausschließlich sind, dass der Fischereiverein entscheiden könnte, wer in den betreffenden Gewässern fischen darf und wer nicht. Nach dem Vertrag behält sich allerdings Frau Walderdorff das Recht vor, in den Gewässern selbst sowie mit einem zugelassenen Gast pro Tag unentgeltlich zu fischen. Weiter bestimmt er, dass Frau Walderdorff für die Dauer des Vertrags eine unentgeltliche Mitgliedschaft im Fischereiverein gewährt wird und dass sie für den Fall von dessen Auflösung den zwölf Vereinsmitgliedern ein vorrangiges Recht gewährt, mit ihr neue, einzelne Verträge mit demselben Vertragszweck zu schließen.

31. Zwar ist die Berechtigung zum unbeschränkten Zugang, wie sie im vorliegenden Fall eingeräumt worden ist, ein typischer und vielleicht wesentlicher Bestandteil einer Vermietung oder Verpachtung. Im vorliegenden Fall behält sich jedoch Frau Walderdorff, die diese Berechtigung einräumt, nicht nur ausdrücklich für sich das Recht auf Zugang zu den Gewässern zu demselben Gebrauchszweck wie dem, zu dem er dem Verein eingeräumt ist — im Gegensatz zu einem anderen Zweck als dem des Gebrauchs oder der Nutzung, wie z. B. dem der Instandhaltung, für die der Eigentümer verantwortlich bleibt [16] —, sondern auch das Recht vor, diesen Zugang Dritten einzuräumen.

14 — In Fn. 5 angeführtes Urteil Heger (Randnr. 25).

15 — Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493, Nrn. 34 und 35).

16 — Vgl. Urteil vom 18. November 2004, Temco (C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Randnrn. 24 und 25), in dem festgestellt worden ist, dass bestimmte Beschränkungen des ausschließlichen Nutzungsrechts (wie das Recht des Vermieters, bestimmte Teile der Immobilie zu besichtigen, oder der mit anderen Mietern geteilte Gebrauch bestimmter Teile der Immobilie) mit der Qualifikation als Vermietung oder Verpachtung nicht unvereinbar sind.

32. Hinzu kommt, dass, falls der Fischereiverein aufgelöst werden sollte und mit jedem seiner bisherigen Mitglieder einzelne Verträge geschlossen werden sollten, mit solchen Verträgen (wenn sie auch immer noch als Pachtverträge bezeichnet würden) letztlich kaum mehr Rechte als mit langfristig erteilten einzelnen Fischereikarten eingeräumt würden; es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass Frau Walderdorff in diesem Fall nicht zum Abschluss weiterer Verträge der gleichen Art befugt wäre.

33. Über diese Gesichtspunkte hat selbstverständlich das vorlegende Gericht zu entscheiden; ich meine jedoch, dass der Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, wie er in der Rechtsprechung in des Gerichtshofs zu Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie definiert worden ist, auf Verträge beschränkt werden muss, nach denen die Berechtigung zum Zugang zu solchen Grundstücken sowie zu deren Nutzung und Gebrauch eine ausschließliche in dem Sinne ist, dass der Pächter nicht verpflichtet ist, den gleichen Zugang, die gleiche Nutzung oder den gleichen Gebrauch durch den Verpächter und/oder durch andere Personen, die vom Verpächter eine entsprechende Erlaubnis erhalten haben, zu dulden.

34. Die vorstehenden Überlegungen führen zu einem Ergebnis — Ausschluss von der Steuerbefreiung —, das mit der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs in Einklang steht, wonach die Begriffe, mit denen die Befreiungen umschrieben werden, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt [17].

35. Nachdem ich zu dem Ergebnis gelangt bin, dass die Einräumung der Berechtigung zum Fischen in der beschriebenen Form nicht unter den Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie fällt, meine ich schließlich, dass es keinen Vorteil brächte, wenn man sich um eine präzisere Qualifikation dieser Berechtigung bemühte. Es geht eindeutig um die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen als solchen gegen Entgelt im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit [18]. Solche Umsätze unterliegen dem Regelsatz der Mehrwertsteuer, wenn für sie nicht ein besonderer Befreiungstatbestand, ein ermäßigter Steuersatz oder eine besondere Regelung gilt. Ein ermäßigter Steuersatz, eine besondere Regelung oder ein anderer Befreiungstatbestand als Art. 13 Teil B Buchst. b ist hier aber nicht geltend gemacht worden und offenbar auch nicht anwendbar.

17 — Vgl. z. B. das in Fn. 7 angeführte Urteil Horizon College, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung. Der Begriff der Vermietung und Verpachtung in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie kann allerdings auch weiter sein als der nach den verschiedenen nationalen Rechten geltende; er kann z. B. die Unterbringung im Hotel oder Nutzungsrechte umfassen (vgl. Urteil vom 12. September 2000, Kommission/Irland, C-358/97, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 54, und das in Fn. 13 angeführte Urteil Goed Wonen, Randnr. 49).

18 — Vgl. die Art. 2 Abs. 1, 4 Abs. 1 und 2, 5 Abs. 1 und 3 sowie 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Falls Österreich von der Option in Art. 5 Abs. 3 Gebrauch gemacht hat (siehe oben, Fn. 5), könnte eine Lieferung von Gegenständen vorliegen.

Ergebnis

36. Nach meiner Auffassung sollte der Gerichtshof die Vorlagefrage daher wie folgt beantworten:

Der Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates stellt auf die Einräumung des Rechts ab, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen. Er erstreckt sich nicht auf den Fall, dass der Eigentümer des Grundstücks zwar einem anderen das Recht einräumt, es zu einem bestimmten Zweck zu gebrauchen, sich jedoch das Recht vorbehält, das Grundstück zu diesem Zweck oder anderen Zwecken selbst zu gebrauchen oder anderen diesen Gebrauch zu erlauben.