FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON
fremsat den 18. juli 2007 [1]

1. Med denne anmodning om en præjudiciel afgørelse fra Østrig ønsker Wien-afdelingen af Unabhängiger Finanzsenat (uafhængig skatteret) oplyst, om begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i henhold til fællesskabsretten vedrørende moms omfatter tildeling af ret at udøve fiskeri på et nærmere bestemt vandområde i form af en 10-årig bortforpagtning, som er foretaget af ejeren af den ejendom, hvorpå vandområdet findes, eller af indehaveren af fiskerirettigheder vedrørende et vandområde, der er beliggende på offentlige arealer.

Fællesskabsret

2. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var moms harmoniseret ved sjette direktivs artikel 13, punkt B [2], hvori bl.a. er fastsat følgende:

»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

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, ændret flere gange, men ikke for så vidt angår de her relevante bestemmelser). Den 1.1.2007 ophævedes det sjette direktiv og erstattedes af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

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.

[...]« [3].

3. Artikel 13, punkt C, litra a), indeholdt bemyndigelse for medlemsstaterne til at indrømme afgiftspligtige personer — med forbehold for begrænsninger og nærmere af medlemsstaten fastsatte bestemmelser — ret til at vælge, om de vil erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [4].

Østrigsk ret

4. § 6, stk. 1, nr. 16, i Umsatzsteuergesetz 1994 (momslov 1994, herefter »UStG«) fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, herunder »rettigheder, som er omfattet af den borgerlige rets bestemmelser om fast ejendom, og af statslige højhedsrettigheder, som vedrører brug af jorden« fra afgift med forbehold for de samme undtagelser som i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

5. Den forelæggende ret forklarer, at begrebet fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG, er det, der kendes fra den borgerlige ret. Den østrigske almindelige borgerlige lovbog henregner rettigheder til løsøre, hvis de ikke er forbundet med besiddelse af fast ejendom, dvs. rettigheder, der er en følge af dette ejerskab, således som det er tilfældet for realservitutter. En realservitut er en tinglig ret, der almindeligvis opstår ved tinglysning [5]. Fiskeriretten er på private vandområder normalt en følge af ejendomsretten til vandområdet. Når denne ret

3 — Jf. artikel 131 og artikel 135, stk. 1, nr. 1 og 2, i direktiv 2006/112.

4 — Jf. artikel 137, stk. 1, litra d), og artikel 137, stk. 2, i direktiv 2006/112.

5 — Der er ikke angivet noget om, at Østrig har udnyttet den i sjette direktivs artikel 5, stk. 3 (nu i artikel 15, stk. 2 i direktiv 2006/112), fastsatte mulighed for at anse tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, som materielle goder. Se dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 19, og punkt 28 i mit forslag til afgørelse i den sag.

hidrører fra ejendomsretten til en anden ejendom, er der tale om en realservitut. Ellers kan de meddeles som uregelmæssige personalservitutter og selvstændige tinglige rettigheder, der frit kan overdrages ved salg og arv (jagtrettigheder kan imidlertid ikke længere begrundes som selvstændige tinglige rettigheder, men følger altid ejendomsretten til den faste ejendom). Vildt og vildtlevende fisk i den frie natur [6] er herreløse og er ikke del af eller tilbehør til fast ejendom. Den borgerlige lovbog henregner sådanne dyr til fast ejendom, indtil de er blevet fanget eller dræbt, og præciserer dermed, at retten til at tage dem følger af ejendomsretten til den faste ejendom og ikke af en allerede eksisterende ret til dem som selvstændigt løsøre. Ikke dyret, men jagt- eller fiskeriretten, udgør en del af ejendomsretten til den faste ejendom.

6. § 4 i NÖ Fischereigesetz 2001 (Niederösterreichs delstatslov om fiskeri) definerer fiskerirettigheder på varierende måde som bestående i retten til at holde, fange, tilegne sig og dræbe vanddyr og at tillade deres fangst eller tilegnelse af andre som uløseligt forbundet med pligten til at forvalte fiskevandet korrekt og bæredygtigt og som en selvstændig ret, som ikke er knyttet til jorden, der kan erhverves og besiddes efter de almindelige bestemmelser om private rettigheder og er undergivet de ordinære retters kompetence.

6 — »In freier Natur«. Spørgsmålet er ikke blevet rejst i denne sag, men man kan overveje, hvorvidt dette udtryk omfatter f.eks. opdrættede fisk i lukkede damme, der specifikt er beregnet på fiskeri.

Sagens faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

7. Gabriele Walderdorff ejer og driver en landbrugs- og skovbedrift i Zwettl i Niederösterreich, som hun er momspligtig af med normalsatsen. Aktiverne omfatter tinglyste fiskerirettigheder til visse offentligt ejede vandområder. Endvidere er der på ejendommen damme, hvor hun som ejer af den faste ejendom har retten til at fiske.

8. Gabriele Walderdorff bortforpagtede begge disse rettigheder til en lokal fiskeklub for et tidsrum på ti år fra den 1. januar 1996. I henhold til kontrakten udgjorde den årlige forpagtningsafgift 60 000 ATS. Såfremt Gabriele Walderdorff skulle vælge pålæggelse af moms, skulle forpagtningsafgiften opdeles i 50 000 ATS netto med tillæg af moms på 20%. Hun valgte i praksis ikke afgiftspålæggelse og opkrævede ikke moms hos klubben.

9. Efter en kontrol besluttede skattemyndigheden, at forpagtningsafgiften skulle pålægges moms med normalsatsen, eftersom den ikke vedrørte en i henhold til UStG fritaget bortforpagtning af fast ejendom. Skattemyndigheden udstedte derfor omsætningsafgiftsansættelser for moms på 20%.

10. Gabriele Walderdorff klagede over disse ansættelser og ansøgte om momsfritagelse på grundlag af § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG. Appelsagen foreligger nu til behandling ved den forelæggende ret.

11. Skattemyndigheden støtter sig på forbundsfinansministeriets standpunkt, hvorefter fiskerirettigheder er uafhængige af jorden og ikke kan sidestilles med brug af jorden. En afgiftspligtig persons bortforpagtning af disse rettigheder er således ikke fritaget i henhold til § 6, stk. 1, nr. 16, men pålægges afgift med normalsatsen.

12. Gabriele Walderdorff gør gældende, at § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG omfatter rettigheder, som ikke er bestanddele af fast ejendom, men som i sig selv kan bortforpagtes. Jagtrettigheder er ikke omfattet af denne definition, da sådanne ikke længere kan stiftes som tinglige rettigheder, der kan tinglyses som sådanne. Imidlertid kan fiskerirettigheder tilkomme en anden end grundejeren, i hvilket tilfælde de udgør servitutter, der kan indføres i den lokale tingbog. En sådan ret udgør derfor en til fast ejendom svarende rettighed i henhold til § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG.

13. Da Unabhängiger Finanzsenat er i tvivl om retsstillingen i henhold til fællesskabsretten, har denne ret forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»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

1) af ejeren af den faste ejendom, hvor det vandområde befinder sig, som rettigheden er indrømmet for

2) af indehaveren af fiskerettighederne til et vandområde, som er offentlig ejendom,

udgør en »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«?«

14. Kun Kommissionen har afgivet skriftligt indlæg, og der har ikke været afholdt retsmøde eller fremsat anmodning om afholdelse heraf.

Bedømmelse

15. Forelæggelsesafgørelsen indeholder udførlige oplysninger om karakteren og kvalificeringen i østrigsk ret af rettigheder vedrørende fast ejendom, herunder navnlig fiskeri- og jagtrettigheder. De for den forelæggende ret fremsatte argumenter er tilsyneladende i det væsentlige også støttet på denne kvalificering.

16. Imidlertid vedrører det forelagte spørgsmål fortolkningen af »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og det fremgår af Domstolens faste praksis, at de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat [7].

17. Følgelig er kvalificeringen af fiskerirettigheder i østrigsk ret — eller udsondringen heraf fra jagtrettigheder — ikke afgørende ved afgørelsen af, hvorvidt tildeling heraf udgør »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktivs forstand. Det er heller ikke afgørende, at den omhandlede aftale i østrigsk ret er betegnet som en forpagtningsaftale (*Pachtvertrag*).

18. Et spørgsmål, der kan være indeholdt i forelæggelseskendelsen, er imidlertid, om fiskerirettigheder som sådan kan udgøre fast ejendom, der kan bortforpagtes og udlejes i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktivs forstand, såfremt de kan kvalificeres som rettigheder over fast ejendom i østrigsk ret — og endog måske også i andre retsordener.

7 — Jf. f.eks. dom af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis, og i en sag om den momsretlige kvalificering af jagtrettigheder dom af 26.5.2005, sag C-43/04, Stadt Sundern, Sml. I, s. 4491, præmis 24.

19. Det ville efter min opfattelse i denne forbindelse være kunstigt at foretage en sådan fortolkning af det fællesskabsretlige begreb fast ejendom. Begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er kun passende ved egentlig håndgribelig ejendom og ikke ved rettigheder, der efter deres natur er uhåndgribelige, hvad de end måtte vedrøre. Domstolen har fastslået, at fast ejendom begrænser sig til noget, som hverken er mobilt eller let flytbart [8]. En sådan afgrænsning må så meget desto mere udelukke uhåndgribelig ejendom. Dette standpunkt synes bekræftet af Domstolens udtalelse, hvorefter et af fast ejendoms væsentligste træk er, at den knytter sig til en bestemt del af jordens overflade [9].

20. Jeg er i den henseende ikke overbevist af den forelæggende rets henvisning til en udtalelse i det forberedende arbejde vedrørende vedtagelsen af sjette direktiv, hvorefter muligheden for at begrænse anvendelsesområdet for undtagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), navnlig blev indføjet for at give medlemsstaterne mulighed for at pålægge bl.a. jagt og fiskeri moms, hvorfor det — i henhold til den forelæggende rets opfattelse — muligvis blev forudsat, at jagt og fiskeri i den forbindelse almindeligvis ville blive kvalificeret som fast ejendom. Uanset hvilken forudsætning der er tale om, er det fast retspraksis, at når erklæringernes indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, er sådanne erklæringer uden retlig betydning og kan ikke tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til et direktiv [10].

21. Domstolen har defineret udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som en ordning, hvorefter udlejeren af en ejendom indrømmer lejeren ret til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret [11]. Den har også fastslået, at et område, der helt eller delvist er oversvømmet, stadig kan anses for fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes [12].

22. Et vandområde kan således bortforpagtes eller udlejes i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13,

8 — Jf. dom af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 30 ff.

9 — Jf. Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 20.

10 — Jf. f.eks. på skatteområdet, dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 51, og af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

11 — Jf. dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis.

12 — Samme dom, præmis 34. Se endvidere for så vidt angår kvalificering af et vandområde, hvortil der kan udstedes fisketegn, som fast ejendom, Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 20-22.

punkt B, litra b), og det ligger i denne sag fast, at den omhandlede aftale indrømmer rettigheder vedrørende bestemte vandområder for en bestemt periode mod betaling af en årlig leje. Disse elementer er overensstemmende med de kriterier, der fremgår af Domstolens praksis. Det skal endvidere bemærkes, at retten til at tage fisk fra vandområderne og forpligtelsen til at forvalte dem korrekt og bæredygtigt synes at være kendetegnende for den type bortforpagtning, der i den tyske sprogudgave af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), betegnes som »*Verpachtung*« [13].

23. Det er imidlertid ikke tilstrækkeligt, at en aftale indeholder visse elementer, der er kendetegnende for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, hvis aftalen ikke opfylder alle væsentlige kriterier i den fællesskabsretlige definition af bortforpagtning og udlejning. Et af disse kriterier er, i hvilken udstrækning aftalen indrømmer ret til at bruge ejendommen og at udelukke andre personer fra den.

24. Et første spørgsmål er, om en aftale, der indrømmer adgang til og ret til udnyttelse af faktisk fast ejendom udelukkende med det formål at bedrive fiskeri, kan betragtes som en bortforpagtnings- eller udlejningsaftale.

13 — Der er foretaget en sondring mellem »*Vermietung*« og »*Verpachtung*« i nogle, men ikke alle, sprogudgaver, der afspejler en sondring, der ofte foretages i nationale retsordener. Se generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sag C-326/99, Stichting Goed Wonen, hvori der blev afsagt dom den 4.10.2001, Sml. I, s. 6831, punkt 76.

25. Det er selvfølgelig ikke usædvanligt, at det i en bortforpagtningsaftale er nærmere anført, at den omhandlede ejendom skal benyttes eller ikke må benyttes til et eller flere bestemte formål. Der synes heller ikke at være noget vedrørende fiskeri iboende forhold, der udelukker, at en aftale, der indrømmer ret til adgang og brug med henblik på sådan benyttelse, kan kvalificeres som en bortforpagtningsaftale.

26. Hver enkelt aftale må dog undersøges med henblik på at afgøre, hvorvidt den indrømmer ret til at bruge ejendommen og at udelukke andre personer fra den.

27. I denne sag nævner aftalen — hvoraf en kopi er indeholdt i de til Domstolen af den forelæggende ret fremsendte sagsakter — ikke noget andet formål end fiskeri, for hvilket fiskeklubben må få adgang til jorden eller vandområderne. Den indeholder intet, der kunne antyde, at Gabriele Walderdorff ikke selv må bruge dammene på hendes jord eller tillade andre at bruge dem til andre formål end fiskerivirksomhed (idet der dog kan foreligge den forudsætning, at sådan brug ikke må påvirke udnyttelsen af fiskerirettighederne). Der er ligeledes (og med

forbehold for samme forudsætning) ikke nogen angivelse af, at hendes fiskerirettigheder vedrørende de offentligt ejede vandområder, der i aftaleperioden er indrømmet fiskeklubben, giver hende eller klubben ret til at udelukke andre fra at udøve andre aktiviteter på disse vandområder.

28. Det forekommer mig derfor vanskeligt at finde overensstemmelse mellem den beskrevne situation og Domstolens faste definition af bortforpagtning, der omfatter en indrømmelse af ret til at bruge ejendommen og til at udelukke andre personer fra den.

29. Endvidere kan der foretages en sondring mellem tildeling af en eneret til at bedrive fiskeri på et bestemt vandområde med en tilknyttet ret til at forhindre andre i der at bedrive fiskeri og udstedelse af fisketegn, hvorved enkeltpersoner gives tilladelse til at fiske i selskab med andre indehavere af fisketegn. Selv om sådanne fisketegn tildeler en egentlig brugsret til den omhandlede ejendom [14], tillader de almindeligvis ikke indehaveren heraf at udelukke andre personer, hvorfor de ikke opfylder dette kriterium i Domstolens definition af udleje [15].

30. I denne sag indeholder aftalen ikke nogen angivelse af, at de tildelte rettigheder er enerettigheder i den forstand, at fiskeklubben kan afgøre, hvem der må og ikke må fiske på de omhandlede vandområder. Det erklæres imidlertid i aftalen, at Gabriele Walderdorff forbeholder retten til frit at bedrive fiskeri på vandområderne for sig selv og en af hende godkendt gæst om dagen. Det fremgår endvidere af aftalen, at Gabriele Walderdorff er berettiget til gratis medlemskab af klubben i hele aftalens løbetid, og det er fastsat, at hun i tilfælde af klubbens opløsning vil give dens 12 medlemmer en forhåndsret til at indgå nye individuelle aftaler med hende med samme formål.

31. Det er korrekt, at en ret til uindskrænket adgang, såsom den, der er tildelt i denne sag, udgør et kendetegnende og måske væsentligt element i en bortforpagtning eller udlejning. Imidlertid forbeholder den afstående part i denne sag sig udtrykkeligt retten til selv at have adgang til at bruge vandområderne til det samme formål, som klubben meddeles adgang til — modsat et andet formål end brug eller nydelse, såsom f.eks. vedligeholdelse, som jordejeren forbliver ansvarlig for [16] — men hun forbeholder sig også retten til at meddele den samme adgang til tredjemand.

14 — Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 25.

15 — Jf. endvidere generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, hvori der blev afsagt dom den 18.1.2001, Sml. I, s. 493, punkt 34 og 35.

16 — Jf. dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 24 og 25, hvori det er anført, at visse begrænsninger i eneretten til at benytte ejendommen (såsom udlejers ret til at få adgang til ejendommen eller delt brug af visse dele af ejendommen med andre lejere) ikke er uforenelige med kvalificeringen som bortforpagtning eller udleje.

32. Hvis klubben endvidere blev opløst, og individuelle aftaler blev indgået med hver enkelt af dens tidligere medlemmer, ville disse aftaler tilsyneladende (selv om de stadig ville være benævnt *Pachtverträge*) ikke udgøre andet end individuelle fisketegn med lang løbetid — og der foreligger intet i retning af, at hun i så tilfælde ikke ville kunne indgå flere aftaler af samme slags.

33. Dette er naturligvis forhold, som det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, men begrebet bortforpagtning og udleje af fast ejendom, som defineret i Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), må efter min opfattelse være begrænset til aftaler, hvorved retten til adgang til og nydelse og brug af sådan ejendom udgør en eneret i den forstand, at forpagteren ikke er forpligtet til at tåle, at bortforpagteren og/eller andre af bortforpagteren godkendte personer har ret til den samme adgang, nydelse eller brug.

34. Ovennævnte betragtninger fører til et resultat — udelukkelse fra fritagelsen — der er i overensstemmelse med Domstolens tilbagevendende konklusion, hvorefter de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person [17].

35. Endelig er det min opfattelse, at der — efter at det er lagt til grund, at meddelelse af fiskerirettigheder i den beskrevne form ikke er omfattet af begrebet bortforpagtning og udleje af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) — ikke kan opnås noget videre ved at forsøge at foretage en nærmere kvalificering heraf. Det er åbenbart, at der er tale om levering af goder eller tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab inden for rammerne af økonomisk virksomhed [18]. Sådanne leverancer pålægges moms med normalsatsen, medmindre de er omfattet af en bestemt fritagelse, en reduceret sats eller en særordning. Ingen reduceret sats eller særordning, og ingen anden fritagelse end artikel 13, punkt B, litra b) er blevet bragt i forslag eller synes at finde anvendelse.

17 — Jf. f.eks. Horizon College-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis. Ikke desto mindre kan bortforpagtnings- eller udlejningsbegrebet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), være mere omfattende end det, der findes i de forskellige nationale lovgivninger — det kan f.eks. omfatte hotelophold og nydelsesret. Jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 54, og Goed Wonen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 49.

18 — Jf. artikel 2, stk. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1 og 3, og artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv. Der kan foreligge levering af goder, såfremt Østrig har udnyttet muligheden i artikel 5, stk. 3 — jf. fodnote 5 ovenfor.

Forslag til afgørelse

36. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det forelagte spørgsmål således:

»Begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF indebærer indrømmelse af ret til at bruge ejendommen og til at udelukke andre personer fra den. Begrebet udstrækkes ikke til at omfatte en situation, hvor ejendommens ejer indrømmer ret til at bruge ejendommen til et bestemt formål, men bibeholder retten til selv at bruge ejendommen eller til at tillade andre at bruge den til det samme eller andre formål.«