JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

18 päivänä heinäkuuta 2007 [1]

1. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä Itävallan Unabhängiger Finanzsenat, Wien (riippumaton verotuomioistuin), haluaa tietää, sisältyykö yhteisön arvonlisäverolainsäädännön "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" käsitteen soveltamisalaan sellainen kalastusoikeuksien myöntäminen tiettyä vesialuetta varten, joka tapahtuu sen kiinteistön omistajan, jolla kyseinen vesialue sijaitsee, tai julkisena hyödykkeenä pidettävää vesialuetta koskevan kalastusoikeuden haltijan 10 vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa.

Yhteisön lainsäädäntö

2. Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä arvonlisävero oli yhdenmukaistettu kuudennella direktiivillä, [2] jonka 13 artiklan B kohdassa säädettiin muun muassa 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 kuitenkaan 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;

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jota on muutettu useaan kertaan, mutta ei tämän asian kannalta merkityksellisten säännösten osalta). Kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

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;

– –"[3]

3. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat – antamiensa rajoitusten ja yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti – myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.[4]

Itävallan lainsäädäntö

4. Vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 6 §:n 1 momentin 16 kohdan mukaan liikevaihtoverosta on vapautettu kiinteistöjen, mukaan lukien "sellaisten oikeuksien, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia yksityisoikeuden säännöksiä, ja sellaisten valtion valtaoikeuksien, jotka koskevat maapohjan käyttämistä", vuokraus, samoin poikkeuksin kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa.

5. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin selittää, että UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa tarkoitettu kiinteistön käsite on sama, jota käytetään siviilioikeudessa. Itävallan siviililaissa oikeudet luetaan kuuluvaksi irtaimiin esineisiin silloin, jos ne eivät ole sidoksissa kiinteän omaisuuden omistukseen eli jos niitä ei käytetä tämän omistusoikeuden nojalla, kuten on asia kiinteistörasitteiden kohdalla. Kiinteistörasite on esineoikeus, joka tavallisesti hankitaan rekisteröinnin kautta.[5] Kalastusoikeus on yksityisvesien kohdalla periaatteessa tulos vesien omistusoikeudesta. Jos sitä käytetään erilliseen kiinteistöön kohdis-

3 – Ks. nyt direktiivin 2006/112 131 artikla ja 135 artiklan 1 kohdan l alakohta ja 2 kohta.

4 – Ks. nyt direktiivin 2006/112 137 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 2 kohta.

5 – Ei vaikuta siltä, että Itävalta olisi hyödyntänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa (josta on tullut direktiivin 2006/112 15 artiklan 2 kohta) annettua mahdollisuutta pitää aineellisena omaisuutena sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen. Ks. asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7749, 19 kohta) sekä kyseisessä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 28 kohta.

tuvan omistusoikeuden nojalla, se katsotaan kiinteistörasitteeksi. Muussa tapauksessa se voidaan myöntää epätavallisena henkilökohtaisena rasitteena ja itsenäisenä esineoikeutena, joka voidaan vapaasti siirtää myymällä ja joka voi siirtyä perintönä (sen sijaan metsästysoikeutta ei voida enää perustaa itsenäisenä esineoikeutena, vaan se kuuluu aina kiinteistön omistajalle hänen omistusoikeutensa nojalla). Riista ja kalat ovat vapaassa luonnossa [6] isännättömiä, eivätkä ne ole kiinteistön osia tai sen tarpeistoa. Siviililaissa ne luetaan kiinteään omaisuuteen niin kauan kuin niitä ei ole pyydetty tai kaadettu, ja siten on selvää, että mahdollisuus pyydystää niitä seuraa maakiinteistön omistuksesta eikä jo olemassa olevasta oikeudesta niihin itsenäisinä irtaimina esineinä. Maakiinteistön omistuksen osaksi ei siis lueta itse eläintä, vaan eläimen metsästys- tai kalastusoikeus.

6. Vuoden 2001 Niederösterreichisches Fischereigesetzin (Ala-Itävallan kalastuslaki) 4 §:n määritelmän mukaan kalastusoikeus koostuu oikeudesta vaalia, pyydystää, ottaa omakseen ja tappaa vesieläimiä sekä sallia, että muut pyytävät niitä ja/tai ottavat niitä omaksi; siihen liittyy erottamattomasti velvollisuus hyödyntää kalavesiä asianmukaisella ja kestävällä tavalla; se on itsenäinen oikeus, joka ei ole sidottu maapohjaan, ja se voidaan hankkia ja sitä voidaan hallita yksityisoikeuksien saannosta annettujen yleisten säännösten mukaisesti; tuomiovaltaa sitä koskevissa riita-asioissa käyttävät tavanomaiset tuomioistuimet.

6 – "In freier Natur". Tähän seikkaan ei esillä olevassa asiassa viitata, mutta voidaan kuitenkin kysyä, sisältyvätkö tähän käsitteeseen esimerkiksi kalakannat, joita kasvatetaan suljetuissa lammissa erityisesti ongintaa varten.

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

7. Gabriele Walderdorff harjoittaa maa- ja metsätaloutta Zwettlissä Ala-Itävallassa omistamallaan tilalla, jonka osalta häntä verotetaan yleisen arvonlisäverokannan mukaisesti. Tilan liikeomaisuuteen kuuluu kalastusrekisteriin merkitty kalastusoikeus tiettyihin vesialueisiin, jotka kuuluvat julkisiksi hyödykkeiksi luettaviin vesiin. Lisäksi tilalla on lampia, joihin Walderdorffilla on kiinteistönomistajana kalastusoikeus.

8. Walderdorff vuokrasi molempien vesialueiden kalastusoikeudet paikalliselle kalastuskerholle 10 vuodeksi 1.1.1996 lähtien. Vuokrasopimuksen mukaan vuosivuokra oli 60 000 Itävallan šillinkiä (ATS). Jos Walderdorff käyttäisi arvonlisäverotuksen valintaoikeutta, vuokran nettomäärä olisi 50 000 ATS, johon lisättäisiin 20 prosentin arvonlisävero. Koska tämä ei sitä käyttänyt, arvonlisäveroa ei laskutettu vuokralaiselta.

9. Tarkastuksen yhteydessä veroviranomainen totesi, että vuokratuloihin on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, koska niitä ei saada UStG:ssä tarkoitetusta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, joka on vapautettu arvonlisäverosta. Tällä perusteella se teki veropäätöksen vuokratulojen verottamisesta 20 prosentin verokannan mukaan.

10. Walderdorff valitti päätöksestä ja vaati vuokratulojensa vapauttamista arvonlisäverosta UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdan perusteella. Kyseinen valitus on nyt ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsiteltävänä.

11. Veroviranomainen vetoaa liittovaltion valtiovarainministeriön näkemykseen, jonka mukaan kalastusoikeus on maapohjasta erillään oleva oikeus, jota ei voida rinnastaa maapohjan käyttöön. Verovelvollisen suorittamaa kalastusoikeuden vuokrausta ei siten ole vapautettu verosta UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdan nojalla, vaan siitä kannetaan yleisen verokannan mukainen vero.

12. Walderdorffin mukaan UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohta koskee sellaisia oikeuksia, jotka eivät ole kiinteistön ainesosia mutta jotka voivat sinänsä olla vuokrasopimuksen kohteena. Metsästysoikeudet jäävät tämän määritelmän ulkopuolelle, koska niitä ei voida enää perustaa sellaisinaan rekisteröitävissä olevina itsenäisinä esineoikeuksina. Kalastusoikeudet sen sijaan voivat hyvinkin kuulua jollekin muulle kuin maanomistajalle, jolloin ne ovat kiinteistörekisteriin kirjattavia rasitteita. Näin ollen ne ovat sellaisia kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia, joita UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa tarkoitetaan.

13. Koska Unabhängiger Finanzsenat on epävarma asian tulkinnasta yhteisön oikeuden kannalta, se on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"Onko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että

1) kiinteistön, jolla sijaitsee vesialue, jota varten oikeus myönnettiin, omistajan,

2) sellaisten kalastusoikeuksien haltijan, jotka oikeuttavat kalastamiseen julkisena hyödykkeenä pidettävällä vesialueella

10 vuodeksi tekemän vuokrasopimuksen muodossa tapahtuva vastikkeellinen kalastusoikeuden myöntäminen on 'kiinteän omaisuuden vuokrausta'?"

14. Kirjallisia huomautuksia on tässä asiassa esittänyt vain komissio, ja suullista käsittelyä ei ole pyydetty eikä järjestetty.

Asian tarkastelu

15. Ennakkoratkaisupyynnössä annetaan perusteelliset tiedot kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien ja etenkin kalastus- ja metsästysoikeuksien luonteesta ja luokittelusta Itävallan lainsäädännössä. Myös kansallisessa tuomioistuimessa esitetyt väitteet näyttävät paljolti perustuvan kyseiseen luokitteluun.

16. Ennakkoratkaisukysymys koskee kuitenkin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa mainitun "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" tulkintaa, ja yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa. [7]

17. Näin ollen kalastusoikeuksien luokittelu Itävallan lainsäädännössä – tai se, millä tavoin ne eroavat metsästysoikeuksista – ei ole ratkaiseva sen arvioimisessa, voidaanko kalastusoikeuksien myöntämistä pitää 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna "kiinteän omaisuuden vuokrauksena". Ratkaisevaa ei ole myöskään se, että kyseinen sopimus luokitellaan Itävallan lainsäädännössä vuokrasopimukseksi (Pachtvertrag).

18. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla lienee kuitenkin pohjimmiltaan kysymys siitä, voivatko kalastusoikeudet sinänsä olla sellaista kiinteää omaisuutta, jota voidaan vuokrata 13 artiklan B kohdan b alakohdan merkityksessä, jos ne kerran Itävallan lainsäädännössä – ja ehkä muissakin oikeusjärjestelmissä – ovat luokiteltavissa kiinteään omaisuuteen kohdistuviksi oikeuksiksi.

7 – Ks. esim. asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007 (Kok. 2007, s. I-4793, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tapauksessa, joka koski metsästysoikeuksien luokittelua arvonlisäveron kannalta, asia C-43/04, Stadt Sundern, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4491, 24 kohta).

19. Yhteisön oikeuden mukaista kiinteän omaisuuden käsitettä olisi mielestäni keinotekoista tulkita näin tässä asiayhteydessä. Kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite viittaa ainoastaan varsinaiseen aineelliseen omaisuuteen, ei oikeuksiin, jotka jo luonnostaan ovat aineettomia, kohdistuivat ne mihin tahansa. Yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan kiinteänä omaisuutena voidaan pitää vain omaisuutta, joka ei ole liikuteltavissa eikä helposti siirrettävissä. [8] Kyseisen määritelmän ulkopuolelle on sitäkin suuremmalla syyllä suljettava omaisuus, joka on luonteeltaan aineetonta. Tätä ajatusta näyttäisi vahvistavan se yhteisöjen tuomioistuimen toteamus, jonka mukaan yksi kiinteän omaisuuden olennaisista ominaisuuksista on se, että se kohdistuu maanpinnan määrättyyn osaan. [9]

20. Tältä osin minua ei vakuuta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen viittaus neuvoston istunnon pöytäkirjaan merkittyyn, kuudennen direktiivin hyväksymistä koskevaan lausumaan, jonka mukaan mahdollisuus rajoittaa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaa otettiin käyttöön erityisesti siksi, että jäsenvaltioille haluttaisiin muun muassa antaa mahdollisuus saattaa metsästys ja kalastus arvonlisäveron alaisiksi, mistä voitaisiin – ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan – päätellä, että metsästys ja kalastus olisi kyseisessä yhteydessä tavallisesti luokiteltava kiinteäksi omaisuudeksi. Oli asia miten hyvänsä, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisia lausumia ei voida käyttää hyväksi direktiivin tulkinnassa silloin, kun lausuman sisältö ei ole millään tavalla vaikuttanut kyseisen säännöksen sanamuotoon, eikä lausumalla siten ole oikeusvaikutuksia. [10]

21. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen tarkoittavan järjestelyä, jossa kiinteän omaisuuden omistaja antaa korvausta vastaan vuokralaiselle sovituksi ajaksi oikeuden hallita kyseistä kiinteää omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle. [11] Se on myös todennut, että vaikka maa-alue olisi kokonaan tai osittain veden peitossa, se voidaan luokitella kiinteäksi omaisuudeksi, joka voidaan vuokrata. [12]

22. Näin ollen vesialueita voidaan vuokrata kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, ja esillä olevassa tapauksessa on kiistatonta, että

8 – Ks. asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

9 – Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Heger, tuomion 20 kohta.

10 – Ks. esim. verotuksen alalla yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 51 kohta) ja asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4243, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 – Ks. asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1527, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 – Ibid, tuomion 34 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Heger, tuomion 20–22 kohta siltä osin kuin kyse on niiden joen osien, joihin kalastuslupia voidaan myöntää, luokittelusta kiinteäksi omaisuudeksi.

kyseisessä sopimuksessa annetaan vuokralaiselle vuosivuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuksia tiettyihin vesialueisiin. Näiltä osin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä määritellyt arviointiperusteet täyttyvät. Edelleen voidaan todeta, että oikeus pyydystää kalaa vesialueelta ja velvollisuus hyödyntää kyseisiä vesialueita asianmukaisella ja kestävällä tavalla vaikuttavat luonteenomaisilta juuri senkaltaiselle vuokraukselle, johon kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan saksankielisessä versiossa viitataan sanalla "Verpachtung". [13]

23. Ei kuitenkaan riitä, että sopimus sisältää tietyt kiinteän omaisuuden vuokraukselle luonteenomaiset osatekijät, vaan sen on vastattava kaikkia yhteisön lainsäädännössä vuokrauksen määritelmän täyttymiselle asetettuja olennaisia arviointiperusteita. Yksi näistä arviointiperusteista on se, missä laajuudessa sopimus antaa vuokralaiselle oikeuden hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

24. Aluksi on selvitettävä, voidaanko sopimusta, jolla myönnetään kiinteän omaisuuden käyttö- ja nautintaoikeus yksinomaan kalastusta varten, pitää vuokrauksena.

25. Ei tietenkään ole lainkaan tavatonta, että vuokrasopimuksessa määrätään, mihin tarkoitukseen tai tarkoituksiin kyseistä omaisuutta saa tai ei saa käyttää. Myöskään kalastukseen sinänsä ei näytä sisältyvän mitään sellaista, joka estäisi luokittelemasta vuokraukseksi sopimusta, jolla käyttö- ja nautintaoikeus myönnetään kyseiseen tarkoitukseen.

26. Tällaisia sopimuksia on kuitenkin aina tarkasteltava tapauskohtaisesti sen määrittämiseksi, annetaanko niillä oikeus hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

27. Esillä olevassa tapauksessa sopimuksesta – jonka jäljennös on kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimeen lähettämän asiakirja-aineiston liitteenä – ei ilmene, että kalastuskerho saisi käyttää kyseisiä maita tai vesialueita johonkin muuhun tarkoitukseen kuin kalastukseen. Mikään sopimuksessa ei viittaa siihen, että Walderdorff itse ei saisi käyttää maillaan sijaitsevia lampia tai sallia muiden käyttää niitä muihin tarkoituksiin kuin kalastukseen (vaikka sopimukseen voikin sisältyä implisiittisesti vaatimus siitä, etteivät nämä muut käyttötarkoitukset saa häiritä kalastusoikeuksien käyttöä). Vastaavasti (ja samoin edellytyksin) sopimuksessa ei

13 – Joissakin kieliversioissa – mutta ei kaikissa – sanojen "Vermietung" ja "Verpachtung" välillä tehdään ero, koska monissa kansallisissa oikeusjärjestyksissä nämä kaksi on erotettu toisistaan. Ks. julkisasiamies Jacobsin asiassa C-326/99, Stichting Goed Wonen, 22.2.2001 antaman ratkaisuehdotuksen (Kok. 2001, s. I-6831) 76 kohta.

mainita, että julkisena hyödykkeenä pidettävän vesialueen kalastusoikeus, jonka Walderdorff siirsi sopimuksen ajaksi kalastuskerholle, oikeuttaisi hänet tai kerhon kieltämään muita harjoittamasta muuta toimintaa tällä vesialueella.

28. Mielestäni edellä kuvattu tilanne sopii näin ollen huonosti siihen yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen määritelmään, jonka mukaan vuokrauksella tarkoitetaan vuokralaiselle annettua oikeutta hallita kyseistä omaisuutta ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.

29. Lisäksi sellaisen yksinomaisen kalastusoikeuden myöntäminen tiettyä vesialuetta varten, johon sisältyy oikeus kieltää muita kalastamasta kyseisellä vesialueella, on eri asia kuin sellaisten kalastuslupien myöntäminen, jotka oikeuttavat yksityishenkilöitä kalastamaan alueella muiden luvanhaltijoiden seurassa. Vaikka tällaiset luvat antavat tosiasiallisen käyttöoikeuden kyseiseen omaisuuteen, [14] ne eivät tavallisesti oikeuta haltijaansa epäämään käyttöoikeutta muilta henkilöiltä eivätkä näin ollen mielestäni täytä yhteisöjen tuomioistuimen vuokrauksen määritelmän täyttymiselle asettamia arviointiperusteita. [15]

30. Tässä tapauksessa sopimus ei anna aihetta olettaa, että siinä myönnetyt oikeudet olisivat yksinomaisia siten, että kalastuskerho voisi päättää, ketkä saavat ja ketkä eivät saa kalastaa kyseisillä vesialueilla. Sopimuksessa kuitenkin todetaan, että Walderdorff varaa itselleen ja valtuuttamalleen vieraalle, joita voi olla yksi päivässä, oikeuden kalastaa vapaasti kyseisillä vesialueilla. Edelleen sopimuksessa määrätään, että Walderdorffille on myönnettävä kerhon ilmainen jäsenyys sopimuksen voimassaoloajaksi ja että jos kerho lakkautetaan, jokainen kerhon 12 jäsenestä saa etuoikeuden tehdä Walderdorffin kanssa uuden erillisen kalastussopimuksen.

31. On totta, että nyt kyseessä olevan kaltainen rajoittamaton käyttöoikeus on vuokrasopimusten luonteenomainen – ja ehkä myös olennainen – piirre. Tässä tapauksessa käyttöoikeuden antaja kuitenkin nimenomaisesti varaa itselleen paitsi oikeuden käyttää vesialueita samaan tarkoitukseen kuin kerho – sen sijaan, että varaisi sen johonkin muuhun tarkoitukseen kuin käyttöön tai nautintaan, esimerkiksi kunnossapitoon, joka kuuluu maanomistajalle [16] – myös oikeuden luovuttaa tämän saman käyttöoikeuden kolmansille osapuolille.

14 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Heger, tuomion 25 kohta.

15 – Ks. myös julkisasiamies Jacobsin asiassa C-150/99, Stockholm Lindöpark, 18.1.2001 antama ratkaisuehdotus (Kok. 2001, s. I-493, 34 ja 35 kohta).

16 – Ks. asia C-284/03, Temco, tuomio 18.11.2004 (Kok. 2004, s. I-11237, 24 ja 25 kohta), jossa katsottiin, että tietyt yksinomaisen hallintaoikeuden rajoitukset (kuten vuokranantajan oikeus tarkastaa vuokrattu kiinteistö tai tiettyjen kiinteistön osien yhteinen käyttö muiden vuokralaisten kanssa) eivät vastaa vuokrauksen määritelmää.

32. Lisäksi jos kerho lakkautetaan ja jokaisen sen entisen jäsenen kanssa tehdään erilliset sopimukset, kyseiset sopimukset näyttäisivät (vaikka niihin edelleen viitataankin ilmauksella Pachtverträge) olevan tuskin muita kuin pelkkiä pitkäaikaisia erillisiä kalastuslupia – eikä mikään viittaa siihen, ettei Walderdorff voisi tässä tapauksessa tehdä muita samankaltaisia sopimuksia.

33. Nämä kysymykset kuuluvat tietenkin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ratkaistaviksi, mutta mielestäni kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite, joka määritellään yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa, on rajoitettava sopimuksiin, joissa omaisuuden käyttö- ja nautintaoikeus on yksinomainen siten, että vuokralaisen ei tarvitse sietää samaa käyttöä tai nautintaa vuokranantajalta ja/tai muilta tämän valtuuttamilta henkilöiltä.

34. Lopputulos, johon edellä esitetyillä perusteilla päädytään – siis se, ettei verovapautusta sovelleta – vastaa sitä yhteisöjen tuomioistuimen toistuvasti esittämää näkemystä, jonka mukaan vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmauksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta. [17]

35. Tultuani näin siihen johtopäätökseen, että kalastusoikeuksien antaminen edellä kuvaillussa muodossa ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteen soveltamisalaan, katson, ettei sitä ole tarpeen yrittää luokitella tarkemmin. Kyse on selvästikin verovelvollisen tässä ominaisuudessaan taloudellisen toiminnan yhteydessä suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. [18] Tällaisiin luovutuksiin tai suorituksiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, elleivät ne kuulu jonkin tietyn verovapautuksen, alennetun verokannan tai erityisjärjestelmän soveltamisalaan. Mihinkään alennettuun verokantaan, erityisjärjestelmään tai muuhun kuin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyyn vapautukseen ei ole vedottu, eikä sellainen vaikuta olevan soveliasta.

17 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Horizon College, tuomion 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu vuokraus voi kuitenkin olla käsitteenä laajempi kuin kansallisissa lainsäädännöissä – siihen voi esimerkiksi sisältyä hotellien harjoittama majoitustoiminta ja nautintaoikeus. Ks. asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 54 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 49 kohta.

18 – Ks. kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta, 4 artiklan 1 ja 2 kohta, 5 artiklan 1 ja 3 kohta sekä 6 artiklan 1 kohta. Tämä voidaan tulkita tavaroiden luovutukseksi, jos Itävalta on käyttänyt 5 artiklan 3 kohdassa tarjottua mahdollisuutta – ks. edellä alaviite 5.

Ratkaisuehdotus

36. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi vastata ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa mainitulla kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteellä tarkoitetaan järjestelyä, jossa vuokralaiselle annetaan oikeus käyttää kyseistä kiinteää omaisuutta ja evätä sen käyttöoikeus muilta henkilöiltä. Siihen ei sisälly tilanne, jossa kiinteän omaisuuden omistaja antaa vuokralaiselle oikeuden käyttää sitä tiettyyn tarkoitukseen mutta varaa samalla oikeuden itse käyttää omaisuutta tai valtuuttaa muut käyttämään sitä tähän samaan tarkoitukseen tai muihin tarkoituksiin.