ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 18 juli 2007 [1]

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande från Österrike har Wienavdelningen vid Unabhängiger Finanzsenat (självständig skattedomstol) frågat om begreppet "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" i gemenskapens mervärdesskattelagstiftning inbegriper upplåtelsen av fiskerätter i ett visst vattenområde, i form av ett tioårigt arrende från ägaren av den fastighet på vilken vattenområdet är beläget eller av innehavaren av fiskerätter i ett vattenområde på allmän mark.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Vid den i målet vid den nationella domstolen aktuella tiden hade mervärdesskatten harmoniserats genom sjätte direktivet, [2] artikel 13 B, i vilken det bland annat föreskrevs:

"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,

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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, senare ändrat ett flertal gånger, men inte i fråga om de bestämmelser som berörs här). Den 1 januari 2007 upphävdes sjätte direktivet och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

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.

...» [3]

3. Enligt artikel 13 C a får medlemsstaterna — med förbehåll för sådana inskränkningar och närmare bestämmelser som anges av medlemsstaten — medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i fråga om utarrendering och uthyrning av fast egendom. [4]

Österrikisk lagstiftning

4. Genom 6 § första stycket punkt 16 i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) undantas uthyrning och utarrendering av fast egendom från skatteplikt, inklusive "rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga, och av statliga suveränitetsrättigheter som avser nyttjande av mark", med förbehåll för samma undantag som enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet.

5. Enligt den hänskjutande domstolen är begreppet fast egendom i den mening som avses i 6 § första stycket punkt 16 UStG detsamma som används inom civilrätten. Enligt den österrikiska civillagstiftningen betraktas rättigheter som lös egendom, om de inte hänför sig till ett innehav av fast egendom, det vill säga att de åtnjuts på grund av detta innehav, som i fråga om realservitut. Ett realservitut är en sakrätt, som i allmänhet förvärvas genom inskrivning. [5] Fiskerätter i privata vatten är normalt en förlängning av äganderätten till vattnet. När de följer av

3 — Se nu artiklarna 131 och 135.1 l och 135.2 i direktiv 2006/112.

4 — Se nu artikel 137.1 d och 137.2 i direktiv 2006/112.

5 — Ingenting tyder på att Österrike har utnyttjat möjligheten i artikel 5.3 i sjätte direktivet (nu artikel 15.2 i direktiv 2006/112) att betrakta sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom som fast egendom. Se dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 19, och punkt 28 i mitt förslag till avgörande i det målet.

innehavet av en annan fastighet utgör de realservitut. Därutöver kan de beviljas i form av oregelbundna personalservitut som kan avyttras och ärvas fritt (jakträttigheter kan dock inte längre inrättas som självständiga sakrättigheter, utan följer alltid med innehavet av fastigheten). Vilt och fiskar i naturen [6] har ingen ägare och utgör inte del av eller tillbehör till marken. I civillagen betecknas de som fast egendom tills de fångats eller nedlagts, vilket klargör att rätten till dem följer av den ägda marken och inte av en redan befintlig rätt till dem i egenskap av självständig lös egendom. Det är inte djuret, utan jakt- eller fiskerätten som utgör en del av fastighetsinnehavet.

6. I 4 § i NÖ Fischereigesetz 2001 (lag om fiske i Niederösterreich) definieras fiskerätten som antingen rätten att hålla, fånga, tillägna sig och döda vattendjur och att tillåta andra att fånga eller tillägna sig vattendjur såsom oskiljaktigt knuten till skyldigheten att på ett lämpligt och hållbart sätt sköta fiskevattnet eller som en självständig rättighet, som inte hänför sig till mark som kan förvärvas och innehas enligt allmänna regler om civilrättsliga rättigheter och som omfattas av allmänna domstolars behörighet.

6 — *In freier Natur*. Frågan behandlas inte i förevarande mål, men man kan undra om uttrycket skulle inbegripa exempelvis förvaltade fiskbestånd i slutna dammar särskilt avsedda för fritidsfiske.

Bakgrund och förfarande

7. Gabriele Walderdorff äger och driver en jord- och skogsbruksfastighet i Zwettl i Niederösterreich, för vilken hon är skyldig att erlägga mervärdesskatt enligt den normala skattesatsen. Egendomen omfattar inskrivna fiskerätter i vissa allmänna vattendrag. Dessutom finns dammar på fastigheten där hon har fiskerätt i egenskap av fastighetsägare.

8. Gabriele Walderdorff upplät arrende avseende båda dessa uppsättningar av fiskerätter till en lokal sportfiskeförening under tio år, från och med den 1 januari 1996. Det årliga arrendet uppgick enligt avtalet till 60 000 ATS. Om Gabriele Walderdorff valt att vara skattskyldig för mervärdesskatt, skulle beloppet delas upp i 50 000 ATS netto, plus mervärdesskatt på 20 procent. Hon valde att inte vara skattskyldig och fakturerade därför inte föreningen mervärdesskatt.

9. Efter en revision beslutade skattemyndigheten att arrendet skulle vara mervärdesskattepliktigt enligt den normala skattesatsen, eftersom det inte var fråga om en skattefri uthyrning av fast egendom enligt UStG. Den fattade därför beskattningsbeslut om påförande av 20 procent mervärdesskatt.

10. Gabriele Walderdorff överklagade besluten och ansökte om undantag från mervärdesskatteplikt enligt 6 § första stycket punkt 16 UStG. Överklagandet är nu anhängigt vid den hänskjutande domstolen.

11. Skattemyndigheten hänvisade till det österrikiska finansministeriets ståndpunkt att fiskerätter är självständiga i förhållande till marken, och inte kan likställas med nyttjandet av mark. När de utarrenderas av en skattskyldig person undantas detta således inte från skatteplikt enligt 6 § första stycket punkt 16 UStG, utan beskattas enligt normal skattesats.

12. Gabriele Walderdorff anser att 6 § första stycket punkt 16 UStG omfattar rättigheter som inte är delar av fast egendom, men som i sig kan utgöra föremål för ett hyresavtal. Jakträtter omfattas inte av den definitionen, eftersom de inte längre utgör självständiga sakrätter som kan skrivas in som sådana. Fiskerätter kan dock åtnjutas av någon annan än fastighetsägaren, och de utgör då servitut som kan skrivas in i fastighetsregistret. De utgör därför rättigheter som kan likställas med fast egendom i den mening som avses i 6 § första stycket punkt 16 UStG.

13. Unabhängiger Finanzsenat är osäker på rättsläget enligt gemenskapsrätten och har därför hänskjutit 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 till vilket den upplåtna rättigheten hänför sig är beläget eller,

2) av en innehavare av fiskerätt till ett vattenområde som är beläget på allmän mark,

utgör 'uthyrning och utarrendering av fast egendom'?"

14. Kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Förhandling har inte begärts och någon sådan har heller inte hållits.

Bedömning

15. Begäran om förhandsavgörande innehåller uttömmande information om karaktären på och beteckningen av, enligt österrikisk rätt, rättigheter som sammanhänger med fast egendom, och i synnerhet jakt- och fiskerätter. Argumenten vid den hänskjutande domstolen tycks också i huvudsak utgå från den klassificeringen.

16. Tolkningsfrågan gäller dock tolkningen av begreppet "utarrendering och uthyrning av fast egendom" i artikel 13 B b i sjätte direktivet, och domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt. [7]

17. Således är det sätt på vilket fiskerätter betecknas i österrikisk rätt — eller det faktum att de skiljer sig från jakträtter — inte avgörande vid bedömningen av om beviljandet av dem utgör utarrendering och uthyrning av fast egendom med avseende på undantaget i artikel 13 B b. Det är inte heller avgörande att avtalet i fråga i österrikisk rätt betecknas som en utarrendering (*Pachtvertrag*).

18. En fråga som kan ligga latent i begäran om förhandsavgörande är dock om fiskerätter i sig kan utgöra fast egendom som kan arrenderas eller hyras ut i den mening som avses i artikel 13 B b, för det fall att de kan betecknas som rättigheter som kan likställas med fast egendom i österrikisk rätt — och kanske också i andra rättsordningar.

7 — Se, exempelvis, dom av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College (REG 2007, s. I-4793), punkt 15 och där angiven rättspraxis, och, i ett mål angående den mervärdesskatterättsliga klassificeringen av jakträtter med avseende på mervärdesskatten, dom av den 26 maj 2005 i mål C-43/04, Stadt Sundern (REG 2005, s. I-4491), punkt 24.

19. Jag anser att det skulle vara konstlat att tolka det gemenskapsrättsliga begreppet fast egendom så i detta sammanhang. Begreppet utarrendering och uthyrning av fast egendom är bara lämpat för faktisk materiell egendom, inte rättigheter som till sin natur är immateriella, oberoende av vad de sammanhänger med. Domstolen har konstaterat att fast egendom begränsas till sådan egendom som varken är mobil eller lätt att flytta. [8] Den begränsningen måste, *a fortiori*, utesluta egendom av immateriell art. Den ståndpunkten tycks ha bekräftats genom domstolens uttalande att ett av de utmärkande kännetecknen för fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. [9]

20. Jag övertygas i det avseendet inte av att den hänskjutande domstolen hänvisat till en förklaring i rådets protokoll rörande antagandet av sjätte direktivet om att möjligheten att begränsa räckvidden för undantagen i artikel 13 B b infördes särskilt i syfte att ge medlemsstaterna möjlighet att, bland annat, belägga jakt- och fiskerätter med mervärdesskatt, vilket — enligt den hänskjutande domstolens uppfattning — skulle kunna betyda att jakt och fiske i det sammanhanget normalt skall betecknas som fast egendom. Oberoende av vad uttalandet betyder framgår av fast rättspraxis att om förklaringen inte kommit till uttryck i den bestämmelse som den avser, så saknar den rättslig relevans och kan inte användas för att tolka direktivet. [10]

21. Domstolen har definierat uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet såsom den rätt som en fastighetsägare upplåter till en hyrestagare att mot ersättning och för en avtalad tidsperiod ta fastigheten i besittning och utestänga andra från att åtnjuta sådan rätt. [11] Den har även slagit fast att mark som helt eller delvis är täckt av vatten ändå kan betecknas som fast egendom som kan hyras eller arrenderas ut. [12]

22. Ett vattenområde kan alltså arrenderas eller hyras ut i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet och det har i förevarande mål slagits fast att det berörda

8 — Se dom av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer (REG 2003, s. I-563), punkt 30 och följande punkter.

9 — Domen i målet Heger (ovan fotnot 5), punkt 20.

10 — Se, exempelvis, inom skatteområdet, dom av **den 13 februari 1996 i de förenade målen** C-197/94 och C-252/94, Bautiaa (REG 1996, s. I-505), punkt 51 och av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

11 — Dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (REG 2005, s. I-1527), punkt 30 och där angiven rättspraxis.

12 — *Ibidem*, punkt 34. Se även, i fråga om klassificeringen av en del av ett vattendrag avseende vilket fiskerätter kan medges som fast egendom, domen i målet Heger (ovan fotnot 5), punkterna 20–22.

avtalet medför rättigheter till bestämda vattenområden under en bestämd tidsperiod i utbyte mot en årlig ränta. Dessa aspekter stämmer överens med de kriterier som angivits i domstolens rättspraxis. Noteras kan vidare att rätten att fånga fisk i vattnen, och skyldigheten att förvalta dessa vatten på ett lämpligt och hållbart sätt, framstår som typiska för den typ av uthyrning som i den tyska versionen av artikel 13 B b i sjätte direktivet betecknas som *Verpachtung*. [13]

23. Det är dock inte tillräckligt att ett avtal omfattar vissa komponenter som är typiska för utarrendering och uthyrning av fast egendom om det inte uppfyller de avgörande kriterierna i gemenskapsrättens definition av utarrendering och uthyrning. Ett sådant kriterium är i vilken mån avtalet medför en rätt att ta egendomen i besittning och utestänga andra från den.

24. En första fråga är om ett avtal som ger tillträde till och rätt att åtnjuta en faktisk fast egendom endast i syfte att fiska kan betraktas som arrende eller hyra.

25. Det är naturligtvis inte ovanligt att ett arrende- eller hyresavtal innehåller föreskrifter om att den berörda fastigheten skall användas, eller inte användas, för ett eller flera bestämda ändamål. Inte heller tycks det finnas någon inneboende egenskap i fiske som aktivitet som utesluter att ett avtal som ger tillträde till mark och rätt att använda den för det ändamålet betecknas som ett arrendeavtal.

26. Varje enskilt avtal måste dock granskas för att fastställa om det medför en rätt att ta fastigheten i besittning och utestänga andra från densamma.

27. I detta fall nämns i avtalet — varav ett exemplar fogats till den akt som den hänskjutande domstolen tillställt domstolen — inget annat ändamål än att fiska, för vilket sportfiskeföreningen ges tillträde till marken eller vattnen. Det innehåller inget som tyder på att Gabriele Walderdorff inte själv kan använda dammarna på sin mark, eller ge andra tillåtelse att använda dem, för andra ändamål än fiske (även om det kan vara underförstått att den användningen inte får inkräkta på möjligheten att utnyttja fiskerätterna). På motsvarande sätt (och med samma förbehåll) finns inget som tyder på att hennes

13 — Skillnaden mellan *Vermietung* och *Verpachtung* görs i vissa, men inte alla språkversioner, och speglar en distinktion som ofta finns i nationella rättsordningar. Se punkt 76 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 22 februari 2001 i mål C-326/99, Stichting Goed Wonen (REG 2001, s. I-6831), punkt 76.

fiskerätter i de allmänna vattnen, som överlåtits på sportfiskeföreningen under avtalets löptid, ger henne eller föreningen rätt att förhindra andra från att ägna sig åt annan verksamhet i dessa vatten.

28. Jag anser därför att det är svårt att förena den beskrivna situationen med domstolens fasta definition av utarrendering och uthyrning som ett medgivande av rätten att ta fastigheten i besittning och utestänga andra från densamma.

29. En distinktion kan vidare göras mellan att bevilja en exklusiv fiskerätt i ett visst vattenområde, med en därtill hörande rätt att förhindra andra från att fiska där, och att utfärda fiskekort som ger enskilda rätt att fiska tillsammans med andra kortinnehavare. Även om dessa fiskekort medför en faktisk rätt att använda den berörda egendomen, [14] ger de normalt inte innehavaren rätt att utestänga andra personer och uppfyller därför enligt min uppfattning inte det kriteriet i domstolens definition av arrende och hyra. [15]

30. I förevarande mål innehåller avtalet inget som tyder på att de beviljade rättigheterna är exklusiva i den bemärkelsen att sportfiskeföreningen kan besluta vem som får eller inte får fiska i de berörda vattnen. Det framgår dock att Gabriele Walderdorff förbehåller sig rätten att själv fiska fritt i vattnen och att tillåta en gäst om dagen att göra det. I avtalet anges vidare att Gabriele Walderdorff skall ha rätt till ett kostnadsfritt medlemskap i föreningen under avtalets löptid, och att hon, för det fall att avtalet upphävs, skall ge dess 12 medlemmar förtur att ingå nya individuella avtal med henne i samma syfte.

31. En rätt till oinskränkt tillträde, som den som beviljas i förevarande fall, är visserligen en typisk, kanske grundläggande, komponent i ett arrende eller en uthyrning. I detta fall förbehåller sig dock inte bara tillståndsgivaren uttryckligen själv rätt att använda vattnen för samma ändamål som det tillstånd avser som föreningen beviljas– till skillnad från ett annat ändamål än användning, såsom exempelvis det underhåll för vilket fastighetsägaren förblir ansvarig [16] — men hon förbehåller sig även rätten att ge utomstående samma tillträde.

14 — Domen i målet Heger (ovan fotnot 5), punkt 25.

15 — Se även punkterna 34 och 35 i förslag till avgörande av den 26 september 2000 av generaladvokaten Jacobs i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493).

16 — Se dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco (REG 2004, s. I-11237), punkterna 24 och 25, där domstolen slog fast att vissa inskränkningar i den exklusiva nyttjanderätten (som hyresvärdens rätt att besöka eller gemensamt med andra hyresgäster använda vissa delar av fastigheten) inte är oförenliga med klassificeringen som arrende eller hyra.

32. Om föreningen vidare skulle upplösas och separata avtal ingås med var och en av de tidigare medlemmarna, skulle dessa avtal (även om de fortfarande betecknas som *Pachtverträge*) inte framstå som så mycket mer än fiskekort med lång giltighetstid — och det finns inget som tyder på att hon i det fallet inte skulle kunna ingå fler avtal av samma typ.

33. Det ankommer givetvis på den nationella domstolen att ta ställning till dessa frågor, men jag anser att begreppet uthyrning av fast egendom, såsom det definierats i domstolens rättspraxis med avseende på artikel 13 B b i sjätte direktivet, skall förbehållas avtal enligt vilka rätten till tillträde till och nyttjande av fastigheten är exklusiv, så till vida att hyresgästen inte är skyldig att godta att hyresvärden och/eller andra personer med dennes tillstånd har samma tillträde eller nyttjanderätt.

34. Ovanstående överväganden leder till en slutsats — att undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt — som överensstämmer med domstolens rättspraxis, enligt vilken uttryck som används för att beskriva undantag från skatteplikt skall tolkas strikt, eftersom de innebär ett avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag. [17]

35. Då jag kommit till slutsatsen att beviljandet av fiskerätter på det sätt som beskrivits inte omfattas av begreppet utarrendering och uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b i sjätte direktivet, ser jag slutligen ingen anledning att försöka definiera verksamheten närmare. Den utgör utan tvekan en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. [18] Sådana leveranser eller tillhandahållanden är föremål för mervärdesskatt enligt grundskattesatsen, om de inte omfattas av tillämpningsområdet för ett visst undantag, en nedsatt skattesats eller ett specialsystem. Någon nedsatt skattesats, något specialsystem eller undantag har inte nämnts och tycks inte vara tillämpligt.

17 — Se, exempelvis, domen i målet Horizon College (ovan fotnot 7), punkt 15 och där angiven rättspraxis. Begreppet uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet kan visserligen vara mer omfattande än enligt olika nationella rättsordningar — det kan exempelvis innefatta hotellogi och nyttjanderätt. Dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 54, och domen i målet Goed Wonen (ovan fotnot 13), punkt 49.

18 — Se artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2, 5.1 och 5.3 och 6.1 i sjätte direktivet. Det kan vara fråga om ett tillhandahållande av varor, om Österrike har använt möjligheten i artikel 5.3 (ovan fotnot 5).

Förslag till avgörande

36. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar Unabhängiger Finanzsenats fråga på följande sätt:

Begreppet utarrendering eller uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv nr 77/388/EEG inbegriper ett medgivande av en rätt att ta fastigheten i besittning och att utestänga andra personer från densamma. Det omfattar inte en situation i vilken fastighetsägaren medger en rätt att använda fastigheten för ett bestämt ändamål men förbehåller sig rätten att själv använda fastigheten, eller att ge andra tillstånd att använda den, för samma eller andra ändamål.