DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
6. februar 1997 *

I sag C-247/95,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Augsburg-Stadt

mod

Marktgemeinde Welden,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 2 og 5, samt artikel 13, punkt B og C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne J.L. Murray, C.N. Kakouris, P.J.G. Kapteyn og H. Ragnemalm (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: A. La Pergola
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Finanzamt Augsburg-Stadt ved kontorchef Alto Schwarz, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. oktober 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 21. marts 1995, indgået til Domstolen den 17. juli 1995, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 2 og 5, samt artikel 13, punkt B og C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »det sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er rejst under en sag mellem Finanzamt Augsburg-Stadt og en tysk kommune, Marktgemeinde Welden (herefter »kommunen«). Sagen drejer sig om, hvorvidt kommunen er en afgiftspligtig person i momsbestemmelsernes forstand.

3 Begrebet afgiftspligtig person er defineret i det sjette direktivs artikel 4. Hvad angår offentligretlige organer bestemmer artikel 4, stk. 5, således:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer for afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

4 I det sjette direktivs artikel 13 bestemmes, at visse former for virksomhed eller transaktioner er fritaget for afgift. Blandt disse former for virksomhed eller transaktioner nævnes i artikel 13, punkt B, litra b), bortforpagtning og udlejning af fast ejendom med undtagelse af visse transaktioner, som ikke er omhandlet i denne sag.

5 Efter det sjette direktivs artikel 13, punkt C, kan medlemsstaterne dog indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

6 I henhold til § 4, nr. 12, i Umsatzsteuergesetz af 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom som hovedregel fritaget for omsætningsafgift.

7 Ifølge UStG's § 9 kan en erhvervsdrivende betragte en omsætning, der er afgiftsfritaget bl.a. i medfør af lovens § 4, nr. 12, som om den var afgiftspligtig, når omsætningen er gennemført hos en anden erhvervsdrivende for dennes virksomhed.

8 Ved »erhvervsdrivende« forstås ifølge UStG's § 2, stk. 1, »enhver, der udøver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed«. Ifølge § 2, stk. 3, udøver offentligretlige juridiske personer dog kun sådan virksomhed inden for rammerne af deres erhvervsforetagender og deres land- og skovbrugsbedrifter.

9 Det fremgår af hovedsagens akter, at kommunen har opført en ny ejendom, hvori den har bortforpagtet lokaler til et bryggeri, som driver en restauration i lokalerne. Kommunen har ikke selv stillet restaurationens inventar, såsom komfurer, maskiner, emhætter, møblement og service, til rådighed.

10 Kommunen gav i medfør af UStG's § 9 afkald på den afgiftsfritagelse for lejen, som gælder efter § 4, nr. 12, og angav omsætningsafgiften af udgifterne i forbindelse med ejendommens opførelse som indgående afgift.

11 Afgiftsmyndigheden, Finanzamt Augsburg-Stadt, anerkendte imidlertid ikke kommunens afkald, da den fandt, at bortforpagtningen af restaurationen i den nye ejendom ikke var en erhvervsmæssig virksomhed, idet det inventar, som var nødvendigt til driften, ikke var bortforpagtet samtidig hermed. Da kommunen ikke havde handlet som erhvervsdrivende, kunne den ikke anses for afgiftspligtig efter momsbestemmelserne.

12 Kommunen anlagde herefter sag til prøvelse af denne beslutning ved Finanzgericht, som gav den medhold af følgende grunde: Det er almindeligt anerkendt i Tyskland, at bortforpagtning af en bedrift kun sidestilles med erhvervsmæssig virksomhed, såfremt bortforpagteren anskaffer det til bedriften nødvendige inventar og overlader dette til forpagterens brug. I modsat fald er der tale om formueforvaltning. Det fremgår imidlertid af bestemmelserne i det sjette direktiv, at offentligretlige organer kun nægtes status som erhvervsdrivende, såfremt de handler i egenskab af offentlig myndighed. Da kommunen i det foreliggende tilfælde ikke i forhold til forpagteren havde handlet i sin egenskab af offentlig myndighed, men inden for rammerne af en privatøkonomisk transaktion, måtte den i denne relation anses for erhvervsdrivende, og den kunne derfor direkte påberåbe sig det sjette direktiv.

13 Finanzamt Augsburg-Stadt indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof, som besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan medlemsstaterne efter artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i direktiv 77/388/EØF med hensyn til offentligretlige organer behandle afgiftsfritaget virksomhed, som det er valgfrit at gøre afgiftspligtig, som en virksomhed, disse organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed, selv om de udøver denne virksomhed på samme retlige vilkår og på samme måde som private erhvervsdrivende?

2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende:

Kan omfanget af valgfriheden med hensyn til afgiftspålæggelse i henhold til artikel 13, punkt C, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF begrænses på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, punkt C, stk. 1, omhandlede virksomhed kun på bestemte betingelser kan betragtes som en erhvervsmæssig virksomhed, såfremt den udøves af offentligretlige organer?

3) Såfremt også dette spørgsmål skal besvares benægtende:

Kan et offentligretligt organ også direkte påberåbe sig artikel 4, stk. 1 og 2, jf. stk. 5, i direktiv 77/388/EØF til støtte for at modsætte sig anvendelsen af en national retsforskrift, såfremt anvendelsen af de nævnte direktivbestemmelser ganske vist indirekte har en begunstigende virkning i kraft af fradraget for indgående afgift, men i øvrigt virker bebyrdende?«

Det første spørgsmål

14 Kommissionen har anført, at medlemsstaterne efter det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, kan anse visse offentligretlige organer, der ellers efter

direktivets systematik principielt må anses for afgiftspligtige, for ikke at være afgiftspligtige, når deres virksomhed er fritaget for afgift i henhold til direktivets artikel 13. Efter Kommissionens opfattelse fører de to mulige løsninger — enten ikke at anse offentligretlige organer for at være afgiftspligtige personer eller at anse dem for at være afgiftspligtige, men at fritage dem for afgiften — dog til samme resultat.

15 Artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, er imidlertid en undtagelsesbestemmelse fra den principielle ordning, som er indført ved det sjette direktiv, og bør derfor efter Kommissionens opfattelse fortolkes strengt, således at den kun gælder for virksomhed, som er afgiftsfritaget efter artikel 13, for så vidt som virksomheden i artikel 13 udtrykkeligt omtales som en virksomhed, der udføres af offentligretlige organer.

16 Kommissionen er følgelig af den opfattelse, at medlemsstaterne ikke efter det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, er berettiget til at udelukke offentligretlige organer fra afgiftspligt, når de udfører virksomhed, der — som tilfældet er med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom — ikke opfylder den i foregående præmis anførte betingelse.

17 Herom bemærkes for det første, at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl., Sml. s. 3233, og af 15.5.1990, sag C-4/89, Commune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8).

18 I den foreliggende sag fremgår det ikke af sagens akter, at kommunen har handlet som offentlig myndighed i det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand. Det fremgår tværtimod, at udlejningen er sket på samme retlige vilkår som dem, der gælder for private erhvervsdrivende. Efter denne bestemmelse kan kommunen derfor ikke nægtes at være afgiftspligtig.

19 Der skal imidlertid henvises til direktivets artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, hvorefter medlemsstaterne har mulighed for, ud over den virksomhed fra offentligretlige organers side, der ikke er afgiftspligtig i medfør af artikel 4, stk. 5, første afsnit, at anse virksomhed, der er fritaget for afgift i henhold til direktivets artikel 13, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, og dermed for at udelukke offentligretlige organer fra afgiftspligt for denne form for virksomhed.

20 Da der i det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, ikke opstilles nogen sondring hvad angår denne form for virksomhed, er medlemsstaterne berettiget til at udelukke offentligretlige organer fra afgiftspligt for den af dem udøvede virksomhed, der er afgiftsfritaget efter direktivets artikel 13, også selv om virksomheden udøves på tilsvarende måde som af en privat erhvervsdrivende.

21 I det omfang, et offentligretligt organ efter det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, anses for at have udøvet en virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed, tilkommer det den nationale ret i givet fald at afgøre, om betingelserne i artikel 4, stk. 5, andet afsnit, er opfyldt.

22 Det første spørgsmål må herefter besvares med, at det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, skal fortolkes således, at medlemsstaterne kan anse den virksomhed, der er nævnt i direktivets artikel 13, for udøvet af offentligretlige organer i disses egenskab af offentlige myndigheder, også selv om virksomheden udøves på tilsvarende måde som af en privat erhvervsdrivende.

Det andet og tredje spørgsmål

23 Da det andet og tredje spørgsmål kun er stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares benægtende, er det ufornødent at behandle disse spørgsmål.

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 21. marts 1995, for ret:

Artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om afsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal

fortolkes således, at medlemsstaterne kan anse den virksomhed, der er nævnt i direktivets artikel 13, for udøvet af offentligretlige organer i disses egenskab af offentlige myndigheder, også selv om virksomheden udøves på tilsvarende måde som af en privat erhvervsdrivende.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. februar 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling