YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
6 päivänä helmikuuta 1997 *

Asiassa C-247/95,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Augsburg-Stadt

vastaan

Marktgemeinde Welden

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 1, 2 ja 5 kohdan sekä 13 artiklan B ja C kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn ja H. Ragnemalm (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: A. La Pergola,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzamt Augsburg-Stadt, edustajanaan leitender Regierungsdirektor, Amtvorsteher Alto Schwarz,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 21.3.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.7.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 1, 2 ja 5 kohdan sekä 13 artiklan B ja C kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Finanzamt Augsburg-Stadtin ja saksalaisen kunnan Marktgemeinde Weldenin (jäljempänä kunta) välisessä oikeusriidassa, joka koskee viimeksimainitun verovelvollisuutta arvonlisäverojärjestelmässä.

3 Verovelvollisen käsite määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklassa. Sen 5 kohdassa todetaan seuraavaa julkisoikeudellisten yhteisöjen osalta:

"Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa."

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään, että tietyt toiminnat ja liiketoimet on vapautettu verosta. Tämän 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan näihin toimintoihin ja liiketoimiin kuuluu kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta eräitä sellaisia liiketoimia, joista ei ole kyse tässä asiassa.

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa todetaan kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

6 Vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*in (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 4 §:n 12 momentin mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on pääasiallisesti vapautettu liikevaihtoverosta.

7 UStG:n 9 sanamuodon mukaan liiketoiminnan harjoittaja voi käsitellä saman lain 4 §:n 12 momentin nojalla verosta vapaata liikevaihtoa verollisena, jos liikevaihto on saatu toisen liiketoiminnan harjoittajan liiketoiminnasta.

8 Liiketoiminnan harjoittajan käsite on määritelty UStG:n 2 §:n 1 momentissa, jonka mukaan sillä tarkoitetaan jokaista, joka "itsenäisesti harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa". Saman säännöksen 3 momentin mukaan julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden katsotaan harjoittavan tällaista toimintaan ainoastaan, jos ne harjoittavat sitä liikeyrityksessä taikka maa- tai metsätilalla.

9 Pääasian asiakirja-aineistosta ilmenee, että kunta rakennutti uuden rakennuksen, jonka se vuokrasi eräälle ravintolalle, joka harjoitti siinä majoitusliiketoimintaa. Kunta ei kuitenkaan vastannut majoitusliikkeen harjoittamisen edellyttämän käyttöomaisuuden, kuten liesien, koneiden, liesituulettimien, kalusteiden ja astioiden toimittamisesta.

10 Kunta on UStG:n 9 mukaisesti luopunut saman lain 4 §:n 12 momentissa säädetystä vuokrien verovapaudesta ja ilmoittanut kiinteistön rakentamiskustannuksiin liittyvän liikevaihtoveron ostoon sisältyvänä verona.

11 Veroviranomainen Finanzamt Augsburg-Stadt ei hyväksynyt kunnan luopumista verovapaudesta, koska se katsoi, että uuden rakennuksen vuokraus majoitusliikkeelle ei ollut liiketoimintaa, sillä majoitusliikkeen harjoittamisen vaatimaa käyttöomaisuutta ei ollut vuokrattu samalla. Koska kunta ei ollut toiminut liiketoiminnan harjoittajana, sitä ei näin ollen voitu pitää verovelvollisena arvonlisäverojärjestelmässä.

12 Kunta haki muutosta tähän päätökseen Finanzgerichtissä, joka hyväksyi valituksen seuraavassa esitetyillä perusteilla. Saksassa yleisesti vallitsevan mielipiteen mukaan liikkeen vuokralle antaminen rinnastetaan liiketoimintaan ainoastaan, jos vuokranantaja toimittaa ne laitteet ja tarvikkeet, joita tarvitaan tilojen käytön edellyttämiin asennus- ja sisustustöihin, ja luovuttaa vuokralleottajalle käyttöoikeuden tähän omaisuuteen. Muussa tapauksessa kyseessä on kiinteistöhallintapalvelu. Kuudennen direktiivin säännöksistä kuitenkin ilmenee, että julkisoikeudellisilta yhteisöiltä voidaan evätä liiketoiminnan harjoittajan asema ainoastaan silloin, kun yhteisön toiminta kuuluu julkisen vallan harjoittamisen alaan. Koska kunta ei tässä tapauksessa toiminut vuokralleottajaa kohtaan viranomaisena vaan yksityisenä taloudellisena toimijana, Finanzgericht katsoi, että se on liiketoiminnan harjoittaja ja että se voi vedota suoraan kuudenteen direktiiviin.

13 Finanzamt Augsburg-Stadt haki päätökseen muutosta Bundesfinanzhofissa, joka päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan mukaan sallittua, että jäsenvaltiot katsovat, että julkisoikeudellisten yhteisöjen verovapaita toimintoja, joiden osalta voidaan valita verollisuus, harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa, vaikka nämä yhteisöt harjoittavat kyseisiä toimintoja samoin oikeudellisin edellytyksin ja samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko verotuksen valintaa koskevan oikeuden laajuutta rajoittaa direktiivin 77/388/ETY 13 artikla C kohdan toisen alakohdan nojalla niin, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja toimintoja voidaan pitää liiketoimintana vain tietyillä edellytyksillä, jos toimintaa harjoittaa julkisoikeudellinen yhteisö?

3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voiko julkisoikeudellinen yhteisö myös silloin vedota suoraan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohtaan sekä saman artiklan 5 kohtaan estääkseen kansallisen säännöksen soveltamisen, kun direktiivin tämän säännöksen soveltamisella on edullinen vaikutus ostoon sisältyvää veroa vähennettäessä mutta kun se muutoin vaikuttaa rasitusta lisäten?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

14 Komissio huomauttaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa sallitaan, että jäsenvaltiot voivat katsoa, että tiettyjä julkisoikeudellisia

yhteisöjä, joita tämän direktiivin järjestelmän mukaan periaatteessa olisi pidettävä verovelvollisina, ei pidetä verovelvollisina, jos niiden toiminta on vapautettu verosta saman direktiivin 13 artiklan mukaisesti. Nämä kaksi ratkaisua, eli se, että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina, ja se, että niitä pidetään verovelvollisina mutta ne vapautetaan verosta, johtavat samaan lopputulokseen.

15 Koska 4 artiklan 5 kohdan neljäs alakohta on poikkeussäännös kuudennella direktiivillä luodusta pääsääntöisestä järjestelmästä, sitä on komission mukaan tulkittava suppeasti ja sitä saa soveltaa 13 artiklalla verosta vapautettuihin toimintoihin ainoastaan, jos toiminnot viimeksi mainitun artiklan säännöksissä nimenomaisesti liitetään julkisoikeudellisiin yhteisöihin.

16 Komissio katsoo näin ollen, että jäsenvaltioilla ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan nojalla oikeutta jättää julkisoikeudellisia yhteisöjä verovelvollisuuden ulkopuolelle sellaisten kiinteän omaisuuden vuokrauksen kaltaisten toimintojen osalta, jotka eivät vastaa edellisessä kohdassa todettua vaatimusta.

17 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat erityisesti niitä koskevan oikeudellisen järjestelmän rajoissa, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat (yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette dei Fiorenzuola d'Arda ym., tuomio 17.10.1989, Kok. 1989, s. 3233 ja asia C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 15.5.1990, Kok. 1990, s. I-1869, 8 kohta).

18 Käsiteltävänä olevassa asiassa asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että kunta olisi toiminut kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna viranomaisena. Vaikuttaa päinvastoin siltä, että vuokraustoimintaa on harjoitettu samoin oikeudellisin edellytyksin kuin ne, jotka koskevat yksityisiä taloudellisia toimijoita. Tämän säännöksen perusteella kuntaa ei siis voida kieltäytyä pitämästä verovelvollisena.

19 On kuitenkin syytä viitata direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljänteen alakohtaan, jossa annetaan jäsenvaltioille sellainen mahdollisuus, että ne voivat tämän säännöksen ensimmäisen alakohdan nojalla verottomien julkisoikeudellisten yhteisöjen toimintojen lisäksi pitää viranomaisen ominaisuudessa harjoitettuna toimintana niitä toimintoja, jotka saman direktiivin 13 artiklan mukaan on vapautettu verosta, ja näin ollen jättää julkisoikeudelliset yhteisöt verovelvollisuuden ulkopuolelle näiden toimintojen osalta.

20 Koska kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa ei tehdä mitään eroa näiden toimintojen välillä, jäsenvaltioilla on oikeus jättää saman direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja verosta vapautettuja toimintoja harjoittavat julkisoikeudelliset yhteisöt verovelvollisuuden ulkopuolelle, vaikka ne harjoittaisivat näitä toimintoja samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat.

21 Jos julkisoikeudellisen yhteisön on kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan mukaan katsottu harjoittavan toimintaa viranomaisen ominaisuudessa, sen arvioiminen, ovatko tämän artiklan toisessa alakohdassa asetetut edellytykset täyttyneet, kuuluu tarpeen vaatiessa kansalliselle tuomioistuimelle.

22 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljättä alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat katsoa, että julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat saman direktiivin 13 artiklassa lueteltuja toimintoja viranomaisen ominaisuudessa, vaikka ne harjoittaisivat niitä samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat.

Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

23 Koska toinen ja kolmas kysymys on esitetty ainoastaan sillä edellytyksellä, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, niitä ei ole tarpeen tutkia.

Oikeudenkäyntikulut

24 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 21.3.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY

4 artiklan 5 kohdan neljättä alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat katsoa, että julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat saman direktiivin 13 artiklassa lueteltuja toimintoja viranomaisen ominaisuudessa, vaikka ne harjoittaisivat niitä samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä helmikuuta 1997.

R. Grass

kirjaaja

G. F. Mancini

kuudennen jaoston puheenjohtaja