DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 6 februari 1997 *

I mål C-247/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Augsburg-Stadt

och

Marktgemeinde Welden,

angående tolkningen av artikel 4.1, 4.2 och 4.5 samt artikel 13 B och 13 C i 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),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna J.L. Murray, C.N. Kakouris, P.J.G. Kapteyn och H. Ragnemalm (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

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

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Finanzamt Augsburg-Stadt, genom Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor tillika Amtvorsteher, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 24 oktober 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 21 mars 1995, som inkom till domstolens kansli den 17 juli samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende tre frågor om tolkningen av artikel 4.1, 4.2 och 4.5 samt artikel 13 B och 13 C i 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, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Augsburg-Stadt och den tyska kommunen Marktgemeinde Welden (nedan kallad kommunen) om huruvida kommunen enligt mervärdesskattesystemet skall betraktas som skattskyldig person.

3 I artikel 4 i sjätte direktivet anges vem som är "skattskyldig person". Beträffande offentligrättsliga organ föreskrivs i artikel 4.5:

"Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter."

4 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs att vissa verksamheter eller transaktioner är undantagna från skatteplikt. Bland sådana verksamheter eller transaktioner nämns i artikel 13 B b utarrendering och uthyrning av fast egendom, med undantag för vissa transaktioner utan betydelse i detta mål.

5 I artikel 13 C i sjätte direktivet anges emellertid att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

6 Enligt 4 § 12 i 1980 års Umsatzsteuergesetz (tysk lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) är utarrendering och uthyrning av fast egendom i princip undantagna från omsättningsskatt.

7 Enligt 9 § UStG får näringsidkare redovisa omsättning som bland annat med stöd av 4 § 12 samma lag är undantagen från beskattning som skattepliktig omsättning, om den realiserats hos en annan näringsidkare för dennes verksamhet.

8 Begreppet "näringsidkare" definieras i 2 § 1 UStG som någon som "självständigt bedriver industriell verksamhet, idkar handel eller utövar visst yrke". I punkt 3 i samma bestämmelse sägs emellertid att offentligrättsliga juridiska personer inte bedriver sådan verksamhet annat än i samband med anläggningar av industriellt och kommersiellt slag eller i samband med arbete inom jordbruket och skogsbruket.

9 Av handlingarna i målet vid den nationella domstolen framgår att kommunen lät uppföra en ny byggnad där lokalerna genom kommunens försorg hyrdes ut till ett bryggeri som i dessa drev en restaurang. Kommunen tillhandahöll inte restaurang-inventarierna, såsom spisar, maskiner, fläktkåpor, möbler och porslin.

10 Med stöd av 9 § UStG avstod kommunen från att för hyresintäkterna åberopa det i 4 § 12 samma lag föreskrivna undantaget från skatteplikten och redovisade omsättningsskatten avseende byggnadens uppförande som ingående skatt.

11 Kommunens avstående godkändes inte av skattemyndigheten, Finanzamt Augsburg-Stadt, som anförde att restauranguthyrningen i den nya byggnaden inte kunde anses som näringsverksamhet, eftersom kommunen inte samtidigt hade hyrt ut de nödvändiga restauranginventarierna. Då kommunen inte hade handlat i egenskap av näringsidkare, kunde den inte betraktas som skattskyldig person enligt mervärdesskattesystemet.

12 Kommunen väckte talan mot beslutet vid Finanzgericht som biföll denna av följande skäl: enligt den i Tyskland allmänt rådande uppfattningen kan uthyrning av en anläggning endast jämställas med näringsverksamhet om uthyraren tillhandahåller erforderlig utrustning och låter hyrestagaren använda den. I annat fall rör det sig om förvaltning av tillgångar. Av bestämmelserna i sjätte direktivet framgår emellertid att ett offentligrättsligt organ skall anses som näringsidkare såvida det inte handlar inom ramen för myndighetsutövning. Då kommunen i föreliggande fall inte har uppträtt gentemot hyrestagaren i egenskap av myndighet utan såsom privat förvaltare, anser Finanzgericht att kommunen är att betrakta som näringsidkare och att den har rätt att direkt åberopa bestämmelserna i sjätte direktivet.

13 Avgörandet överklagades av Finanzamt Augsburg-Stadt som nu för revisionstalan vid Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof har förklarat målet vilande och beslutat underställa domstolen följande tre tolkningsfrågor:

"1. Får en medlemsstat enligt artikel 4.5 fjärde stycket i direktiv 77/388/EEG behandla ett offentligrättsligt organs verksamhet, som är undantagen från beskattning men som omfattas av rätten att välja beskattning, såsom en verksamhet som detta organ bedriver i egenskap av myndighet, även om den bedrivs under liknande rättsliga förutsättningar och på samma sätt som ett privat företags motsvarande verksamhet?

2. Om den första frågan besvaras nekande: Får rätten till valfrihet för beskattning begränsas inom ramen för artikel 13 C andra stycket i direktiv 77/388/EEG på så sätt att en verksamhet som avses i artikel 13 C första stycket i direktiv 77/388/EEG endast behandlas som företagsverksamhet under vissa förutsättningar, för det fall denna bedrivs av ett offentligrättsligt organ?

3. Om även denna fråga besvaras nekande: Får ett offentligrättsligt organ direkt åberopa artikel 4.1 och 4.2 jämförd med artikel 4.5 i direktiv 77/388/EEG för att motsätta sig tillämpningen av en nationell bestämmelse, om tillämpningen av denna bestämmelse i direktivet visserligen indirekt skulle gynna detta organ på grund av avdraget för ingående skatt, men missgynna det i övrigt?"

Den första frågan

14 Kommissionen har anmärkt att artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet gör det möjligt för medlemsstaterna att som icke skattskyldiga personer betrakta vissa

offentligrättsliga organ, som enligt systemet i detta direktiv i princip skulle betraktas som skattskyldiga sådana, i fall då verksamheten omfattas av undantaget i artikel 13 i samma direktiv. Att betrakta offentligrättsliga organ som icke skattskyldiga personer eller att betrakta dem som skattskyldiga personer men undanta dem från beskattning är två lösningar som leder till samma resultat.

15 Då artikel 4.5 fjärde stycket emellertid är en undantagsbestämmelse i det principiella system som införts genom sjätte direktivet, bör den enligt kommissionens uppfattning tolkas restriktivt. Den bör därför endast tillämpas på de genom artikel 13 undantagna verksamheterna i den mån bestämmelserna i sistnämnda artikel uttryckligen hänför dem till offentligrättsliga organ.

16 Kommissionen anser följaktligen att medlemsstaterna inte har rätt att med stöd av artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet befria offentligrättsliga organ från skatteplikt i fråga om verksamhet som i likhet med uthyrning av fast egendom inte uppfyller det i föregående punkt angivna kravet.

17 I detta avseende bör inledningsvis påpekas att verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet är verksamheter som dessa organ utför inom ramen för den särskilda rättsliga ordning som är tillämplig på dem, dock med undantag för verksamheter som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata företag (dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m. fl., Rec. 1989, s. 3233, och av den 15 maj 1990 i mål C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m. fl., Rec. 1990, s. I-1869, punkt 8).

18 I föreliggande fall framgår det inte av handlingarna i målet att kommunen har handlat i egenskap av myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Tvärtom förefaller det som om uthyrningsverksamheten bedrivits under samma rättsliga förutsättningar som för privata företag. Den bestämmelsen medger således inte att kommunen vägras ställning som skattskyldig person.

19 Med hänvisning till artikel 4.5 fjärde stycket i direktivet bör dock påpekas att medlemsstaterna, utöver de verksamheter av offentligrättsliga organ som inte är skattepliktiga enligt första stycket i denna bestämmelse, kan betrakta sådana verksamheter som är undantagna enligt artikel 13 i samma direktiv såsom verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av myndigheter och följaktligen undanta offentligrättsliga organ från skatteplikt avseende dessa verksamheter.

20 Eftersom artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet inte gör någon åtskillnad mellan dessa verksamheter, har medlemsstaterna rätt att anse att offentligrättsliga organ som bedriver någon av de i artikel 13 i samma direktiv undantagna verksamheterna inte är skattskyldiga, även om verksamheterna bedrivs som motsvarande verksamhet bedriven av ett privat företag.

21 I den mån ett offentligrättsligt organ anses ha utfört verksamhet i egenskap av myndighet enligt artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet, ankommer det på den nationella domstolen att i förekommande fall bedöma huruvida villkoren enligt bestämmelsens andra stycke är uppfyllda.

22 Under dessa omständigheter skall den första frågan besvaras på följande sätt: Artikel 4.5 fjärde stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att medlemsstaterna kan betrakta de i artikel 13 i samma direktiv angivna verksamheterna såsom verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter, även om verksamheterna bedrivs som motsvarande verksamhet bedriven av ett privat företag.

Den andra och den tredje frågan

23 Då den andra och den tredje frågan endast ställts för det fall den första frågan besvaras nekande, är det inte nödvändigt att pröva dem.

Rättegångskostnader

24 Den kostnad som har förorsakats Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgill. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 21 mars 1995 förts vidare av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artikel 4.5 fjärde stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräknings-

grund, skall tolkas så, att medlemsstaterna kan betrakta de i artikel 13 i samma direktiv angivna verksamheterna såsom verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter, även om verksamheterna bedrivs som motsvarande verksamhet bedriven av ett privat företag.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 februari 1997.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.F. Mancini

Ordförande på sjätte avdelningen