DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

4. juni 2009 *

I sag C-102/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 20. december 2007, indgået til Domstolen den 5. marts 2008, i sagen:

Finanzamt Düsseldorf-Süd

mod

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka og A. Arabadjiev (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. januar 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG ved Wirtschaftsprüfer/Steuerberater U. Prinz og Rechtsanwalt A. Cordewener

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan og M. MacGrath, som befuldmægtigede, samt N. Travers, BL

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 5, andet og fjerde afsnit, 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 »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat under en sag mellem Finanzamt Düsseldorf-Süd (skattemyndighed i Düsseldorf-Süd, herefter »Finanzamt«) og SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (herefter »Salix«) vedrørende retten til at fradrage indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er betalt i forbindelse med opførelse af en bygning, som efterfølgende er blevet udlejet til et offentligretligt organ, som delvis har fremlejet denne ved en langvarig lejekontrakt til momspligtige tredjemænd.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2 pålægges der merværdiafgift ved »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, bestemmer:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som 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 som 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, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

5 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, skal medlemsstaterne momsfritage »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af: […] udlejning af pladser til parkering af køretøjer«.

6 Ifølge direktivets artikel 13, punkt C, kan medlemsstaterne indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom og kan såvel begrænse omfanget af denne valgfrihed som fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

Nationale retsforskrifter

7 § 2, stk. 1 og 3, i lov om omsætningsafgift af 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993 I, s. 565) i den affattelse heraf, som var gældende i 1995 (herefter »UStG«), indeholdt følgende bestemmelse:

»1. Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktivitet. Enhver vedvarende aktivitet med henblik på erhvervelse af indkomster anses for en erhvervsvirksomhed eller et erhverv, selv om der ikke er hensigt til at opnå fortjeneste eller blot er tale om en forening af personer, der udøver sin virksomhed over for sine medlemmer.

[…]

3. Offentligretlige juridiske personer kan kun drive erhvervsmæssig virksomhed eller erhverv inden for rammerne af deres virksomheder af erhvervsmæssig karakter (§ 1, stk. 1, nr. 6, og § 4 i Körperschaftsteuergesetz) og deres land- eller skovbrugsvirksomheder […]«

8 Ifølge UStG's § 4, stk. 12, litra a), var omsætning, som er omfattet af UStG's § 1, stk. 1, nr. 1-3, og som vedrører »udlejning og forpagtning af fast ejendom, af rettigheder, som er reguleret af civilrettens bestemmelser om fast ejendom, og af statslige højhedsrettigheder angående udnyttelse af fast ejendom og jord«, afgiftsfri.

9 Ifølge UStG's § 9, stk. 1, kan »den erhvervsdrivende […] behandle en transaktion, der er afgiftsfritaget ifølge § 4, […], nr. 12 […], som afgiftspligtig, såfremt transaktionen udføres for en anden erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed«.

10 Ifølge UStG's § 9, stk. 2, var det kun lovligt at give afkald på afgiftsfritagelse, »såfremt modtageren af ydelsen udelukkende anvender eller påtænker at anvende den faste ejendom til erhvervelse af omsætning, som ikke udelukker fradrag af indgående moms. Den erhvervsdrivende skal bevise, at betingelserne herfor er opfyldt«.

11 Ifølge § 1, stk. 1, nr. 6, i lov om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz) (BGBl. 1991 I, s. 637) i den affattelse heraf, som gjaldt i 1995 (herefter »KStG«), var offentligretlige juridiske personers »virksomheder af erhvervsmæssig karakter«, hvis ledelse eller hjemsted var etableret i Tyskland, undergivet fuld selskabsskat.

12 KStG's § 4 bestemte:

»1. Offentligretlige juridiske personers virksomheder af erhvervsmæssig karakter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 1, stk. 1, nr. 6, er, med forbehold af stk. 5, alle virksomheder, der har til formål at udøve en vedvarende økonomisk aktivitet med henblik på erhvervelse af indkomster, dog ikke i land- og skovbrugssektoren, og som udgør en selvstændig økonomisk aktivitet inden for den juridiske persons samlede virksomhed. Det er ikke nogen betingelse, at der foreligger en hensigt til at opnå fortjeneste og til at deltage i det almindelige økonomiske liv.

2. En virksomhed af erhvervsmæssig karakter er også fuldt skattepligtig, selv om den er en offentligretlig juridisk person.

[…]

4. Også forpagtningen af en sådan virksomhed udgør en virksomhed af erhvervsmæssig karakter.

5. Virksomheder, der overvejende udøver offentlig myndighed […], anses ikke for virksomheder af erhvervsmæssig karakter (myndighedsudøvende virksomhed). Det er ikke en tilstrækkelig betingelse for at antage, at der foreligger en sådan myndighedsudøvende virksomhed, at den kan anvende tvangsmidler eller har monopolbeføjelser.«

13 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at en langvarig udlejning af en fast ejendom ikke anses for en »virksomhed af erhvervsmæssig karakter« i selskabsskatteretlig forstand. Dette mener nogle kan udledes af den retlige fiktion i KStG's § 4, stk. 4, mens andre mener, at det kan udledes af § 14 i skatteloven af 1977 (Abgabenordnung 1977), i den affattelse heraf, der gjaldt i 1995 (herefter »AO«).

14 AO's § 14 bestemte, at en »økonomisk forretningsvirksomhed er en selvstændig vedvarende aktivitet, hvorved der erhverves indkomster eller andre økonomiske fordele, og som går videre end en formueforvaltning. Det er ikke en betingelse, at der foreligger en hensigt til at opnå fortjeneste. Der foreligger som hovedregel formueforvaltning, når formuen udnyttes, f.eks. når en kapitalformue investeres og afkaster renter, eller når en formue i form af fast ejendom udlejes eller forpagtes«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Den 20. marts 1995 indgik ejendomsudlejningsselskabet Salix en leasingkontrakt med Industrie- und Handelskammer Offenbach (industri- og handelskammer i Offenbach, herefter »IHK«), som er et offentligretligt organ. Ved denne kontrakt forpligtede Salix sig til at udleje en kontorbygning med parkeringskælder til IHK, som endnu ikke var opført, for en periode på 27 år.

16 Samme år færdiggjorde Salix opførelsen af bygningen og udlejede den til IHK. IHK anvendte en del af kontorerne til eget brug og fremlejede de øvrige kontorer for en lang periode til momspligtige tredjemænd. Hvad angår parkeringskælderen benyttede IHK en del af parkeringspladserne til eget brug, mens den øvrige del blev fremlejet for en lang periode til lejerne af kontorarealerne eller kunne benyttes i kortere tid af personer uden tilknytning til bygningen mod betaling af parkeringsafgift.

17 For at kunne fradrage den indgående moms, der var blevet betalt i forbindelse med opførelsen af bygningen vedrørende den del af ejendommen, som var fremlejet af IHK, gav Salix i medfør af UStG's § 9, stk. 1, afkald på den momsfritagelse af lejeindtægterne, som var fastsat i UStG's § 4, nr. 12, litra a). Selskabet fandt, at det som følge af dette afkald havde ret til det pågældende fradrag, da det udlejede bygningen til brug for en anden erhvervsdrivendes virksomhed, nemlig IHK, som på sin side delvis anvendte denne til transaktioner, som gav ret til fradrag af den indgående moms, der var betalt.

18 Under en virksomhedskontrol hos Salix fandt skattekontrolløren imidlertid, at selskabet ikke kunne foretage dette fradrag for den del af ejendommen, som var fremlejet over en lang periode, med den begrundelse, at IHK i forbindelse med fremlejemålet ikke havde handlet som »erhvervsdrivende« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i UStG's § 9, stk. 1.

19 I den forbindelse gjorde skattekontrolløren gældende, at det fremgår af UStG's § 2, stk. 3, første punktum, at offentligretlige juridiske personer kun kan handle som erhvervsdrivende inden for rammerne af en »virksomhed af erhvervsmæssig karakter«, som dette er defineret i KStG's § 1, stk. 1, nr. 6, og § 4.

20 Efter skattekontrollørens opfattelse kunne imidlertid kun udlejning over en kort periode anses for en aktivitet, der udøves inden for rammerne af en »virksomhed af erhvervsmæssig karakter« i disse bestemmelsers forstand, da udlejning over en lang periode ikke var omfattet af en sådan aktivitet, idet denne alene havde karakter af »formueforvaltning«.

21 Finanzamt traf derfor den 20. april 2001 en afgørelse, hvorved det ændrede momsansættelsen for 1995, idet det afslog at indrømme det fradrag for indgående moms, som Salix havde betalt i forbindelse med opførelsen af bygningen vedrørende den del af ejendommen, som var fremlejet af IHK ved en langvarig lejekontrakt.

22 De skatte- og afgiftsmyndigheder, som var kompetente hvad angår opkrævningen af moms hos IHK, var imidlertid ikke af samme opfattelse. De fandt, at IHK måtte anses for erhvervsdrivende for hele sin fremlejningsvirksomhed, og at IHK's afkald på momsfritagelse for dets aktiviteter var lovligt.

23 Da Salix fik afslag på sin klage over den ændrede momsafgørelse, anlagde selskabet sag ved Finanzgericht Düsseldorf.

24 Finanzgericht Düsseldorf gav Salix medhold i søgsmålet. Den fandt ganske vist, at IHK ikke havde foretaget den langvarige fremlejning som erhvervsdrivende i den forstand, hvori dette begreb er anvendt i tysk skatte- og afgiftsret, men at IHK ikke desto mindre hvad angår denne transaktion måtte anses for at have handlet som afgiftspligtig person og dermed som »erhvervsdrivende« ifølge en fortolkning af national ret, som er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet og fjerde afsnit.

25 Da Finanzgericht Düsseldorf var af den opfattelse, at hvis IHK blev frataget sin mulighed for at vælge at være afgiftspligtig og dermed fradrage den indgående moms, der var betalt, ville det på grund af afslaget på at anerkende, at det havde handlet som erhvervsdrivende, blive stillet ufordelagtigere end dets private konkurrenter på de pågældende markeder. Dette kunne efter Finanzgerichts opfattelse føre til en sådan »konkurrencefordrejning af en vis betydning«, som det netop er formålet med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, at forhindre.

26 Finanzamt indgav appel ved Bundesfinanzhof og nedlagde herunder påstand om ophævelse af dommen afsagt af Finanzgericht Düsseldorf og om frifindelse i den af Salix anlagte sag. Til støtte for appellen har Finanzamt gjort gældende, at det fremgår af Domstolens praksis, at formålet med begrebet »konkurrencefordrejning af en vis betydning« alene er at beskytte den private erhvervssektor, dvs. private, afgiftspligtige virksomheder, mod konkurrence fra offentligretlige organer, som ikke er afgiftspligtige.

Det er derfor i strid med denne bestemmelses formål at anvende den også til gunst for offentligretlige organer.

27 For det første hælder Bundesfinanzhof til den antagelse, at medlemsstaterne kun kan påberåbe sig deres beføjelse efter sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, til at anse den virksomhed, som udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, såfremt der er fastsat en udtrykkelig lovbestemmelse herom.

28 Hvad dette punkt angår fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at hvad angår afgiftspligt for offentligretlige organer, der foretager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, er der ikke fastsat nogen udtrykkelig lovbestemmelse herom i Tyskland. Afgiftspligten for sådanne organer, når de udøver de nævnte transaktioner, afhænger i hovedsagen alene af fortolkningen af begrebet »formueforvaltning«. Dette begreb findes imidlertid ikke i den relevante lovgivning, dvs. hverken i UStG's § 2, stk. 3, KStG's § 1, stk. 1, nr. 6, eller § 4, eller i en i disse lovbestemmelser fastsat bemyndigelse for forvaltningen til at træffe foranstaltninger.

29 For det andet rejser Bundesfinanzhof spørgsmålet, om det er udelukket at anvende sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i hovedsagen på grund af den omstændighed, at IHK selv kunne blive udsat for en konkurrencefordrejning af en vis betydning i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i samme bestemmelses andet afsnit, snarere end en af dets private konkurrenter, hvis dets fremlejning over en lang periode blev anset for ikke at være afgiftspligtig.

30 Bundesfinanzhof er således af den opfattelse, at selv om det primære formål med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, er at beskytte den private erhvervssektor over for offentligretlige organers momsfritagne aktiviteter, er det ikke hermed udelukket, at også disse organer kan drage fordel af det forbehold hvad angår en mulig

konkurrencefordrejning, som er fastsat i denne bestemmelse. Bundesfinanzhof bemærker i den forbindelse, at der ikke ifølge selve ordlyden af bestemmelsens andet afsnit er fastsat nogen begrænsninger i dette forbehold hvad angår en mulig konkurrencefordrejning af en vis betydning, uanset hvem de skadelige virkninger heraf måtte ramme. Efter Bundesfinanzhofs opfattelse har hver af de to modstående fortolkninger imidlertid støtte i Domstolens praksis.

31 Bundesfinanzhof har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan medlemsstaterne i henhold til [sjette direktivs] artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, […] kun »anse« virksomhed, som udøves af stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til direktivets artikel 13, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, såfremt medlemsstaterne har vedtaget en udtrykkelig lovbestemmelse herom?

2) Kan der kun antages at foreligge en »konkurrencefordrejning af en vis betydning« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i [direktivets] artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, jf. andet afsnit, […], såfremt en afgiftsfritagelse af et offentligretligt organ ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for konkurrerende private, der er afgiftspligtige, eller kan det også være tilfældet, når en afgiftsfritagelse af et offentligretligt organ ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for dette organ selv?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

32 Med det første spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, om medlemsstaterne kun kan påberåbe sig deres beføjelse efter sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, til at anse den virksomhed, som udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, såfremt der er fastsat en udtrykkelig lovbestemmelse herom.

Indlæg for Domstolen

33 Salix har gjort gældende, at det fremgår af Domstolens praksis, at medlemsstaterne skal vedtage udtrykkelige lovbestemmelser om beføjelsen ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, for at kunne påberåbe sig den. Medlemsstaterne er nemlig forpligtet til ved gennemførelsen af fællesskabsdirektiver at vælge bindende lovbestemmelser i national ret af hensyn til fastlæggelsen af en præcis lovramme, som er utvetydig og klart genkendelig for alle økonomiske aktører. Efter Salix' opfattelse kan sådanne lovbestemmelser dog indeholde en bemyndigelse for forvaltningen til at udøve gennemførelsesbeføjelser.

34 Den tyske regering har gjort gældende, at det er nødvendigt for at gennemføre sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, at der vedtages en lovbestemmelse, men at denne ikke nødvendigvis behøver være udtrykkelig. Da der er tale om gennemførelse af en

beføjelse, som er fastsat i nævnte direktivbestemmelse, er det tilstrækkeligt, at lovgivers hensigt kan udledes klart af de gældende lovbestemmelser under anvendelse af anerkendte juridiske fortolkningsmetoder. I modsætning til, hvad den forelæggende ret har angivet, er der imidlertid vedtaget lovbestemmelser til gennemførelse af nævnte direktivbestemmelse.

35 Irland har gjort gældende, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne ved gennemførelsen af et direktiv i national ret skal opfylde de formål, som er fastsat i direktivet, men selv kan bestemme formen og de midler, som er egnede for at nå dette resultat. Irland finder, at den tyske lovgivning, som hovedsagen vedrører, og som indeholder en klar sondring mellem formueforvaltning og handelstransaktioner, udgør en tilstrækkelig klar lovhjemmel for anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, hvorfor det er uden betydning, at der ikke findes udtrykkelige lovbestemmelser.

36 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er af den opfattelse, at det er nødvendigt af hensyn til overholdelsen af de generelle principper i fællesskabsretten, at fællesskabsdirektiver gennemføres ved hjælp af klare og udtrykkelige bestemmelser i national ret, som har direkte virkning over for borgerne, som skal bekendtgøres officielt, og som forvaltningsmyndighederne ikke efter eget skøn kan ændre. Medlemsstaterne er derfor forpligtet til at udstede lovbestemmelser eller administrative bestemmelser. Det er i hovedsagen så meget desto mere nødvendigt, at der er fastsat en udtrykkelig og præcis lovbestemmelse, som der er tale om afgrænsningen af anvendelsesområdet for en undtagelse fra princippet om, at alle personer, som uafhængigt udøver en af de former for økonomisk virksomhed, som er nævnt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, er afgiftspligtige.

Domstolens bemærkninger

37 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, at udlejning af pladser til parkering af køretøjer ikke er nævnt heri blandt de transaktioner, som er afgiftsfritaget. En sådan virksomhed kan derfor ikke i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, sidestilles med virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i bestemmelsens første afsnit, når den ikke selv opfylder denne betingelse (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-446/98, Fazenda Pública, Sml. I, s. 11435, præmis 44).

38 Det skal dog præciseres, at begrebet »udlejning af fast ejendom«, hvilen transaktion er afgiftsfritaget ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B), litra b), i sagens natur ud over udlejning af fast ejendom, der er udlejningens hovedgenstand, også omfatter udlejning af alle de goder, som udgør et tilbehør dertil. Udlejning af pladser til parkering af køretøjer er derfor ikke undtaget fra afgiftsfritagelsen, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug, i den forstand, at de to lejeforhold udgør én økonomisk transaktion (dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 14 og 15).

39 Det tilkommer i påkommende tilfælde den forelæggende ret under hensyn til alle relevante omstændigheder i hovedsagen at efterprøve, om IHK's fremlejning over en lang periode af en del af pladserne til parkering af køretøjer i en parkeringskælder, til langtidslejere af kontorer i samme ejendom, udgør én økonomisk transaktion i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i den dom, som er nævnt i den foregående præmis. Hvis ikke dette er tilfældet, kan IHK's fremlejning af disse parkeringspladser under ingen omstændigheder sidestilles i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, med en virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed i denne bestemmelses stk. 1's forstand.

40 Hvad angår spørgsmålet, om medlemsstaterne kun kan påberåbe sig beføjelsen ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, såfremt de forud herfor har vedtaget en udtrykkelig lovbestemmelse herom, bemærkes, at det ifølge Domstolens faste praksis ikke er noget krav for gennemførelsen af et direktiv i national ret, at direktivbestemmelserne gentages formelt og ordret i udtrykkelige, specielle lovbestemmelser, men tilstrækkeligt, at der foreligger en generel retlig ramme, såfremt denne faktisk sikrer en fuldstændig og tilstrækkeligt klar og præcis anvendelse af direktivet (dom af 28.2.1991, sag C-131/88, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 825, præmis 6, af 15.11.2001, sag C-49/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8575, præmis 21, og af 28.4.2005, sag C-410/03, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3507, præmis 60).

41 Såfremt direktivet tilsigter at skabe rettigheder for private, er det navnlig vigtigt af hensyn til retssikkerhedsprincippet, at de personer, som omfattes af direktivet, har mulighed for fuldt ud at kende deres rettigheder og i givet fald påberåbe sig dem ved de nationale domstole (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 6, dommen af 15.11.2001 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 21 og 22, og dommen af 28.4.2005 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 60).

42 Således er hver medlemsstat forpligtet til at gennemføre direktiver på en sådan måde, at de krav til en klar og sikker retsstilling, som fællesskabslovgiver stiller, opfyldes af hensyn til de personer i medlemsstaterne, som er berørt deraf. Direktivbestemmelser skal derfor gennemføres ved retsforskrifter, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare (dom af 18.10.2001, sag C-354/99, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 7657, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

43 Navnlig kan en rent intern administrativ praksis, som forvaltningen i sagens natur kan ændre skønsmæssigt, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende

måde, ikke anses for at udgøre en gyldig gennemførelse af EF-traktatens forpligtelser (jf. dom af 7.3.1996, sag C-334/94, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1307, præmis 30, og af 13.3.1997, sag C-197/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1489, præmis 14).

44 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om de betingelser for gennemførelsen, som er nævnt i denne doms præmis 40-43, er opfyldt i hovedsagen, kan Domstolen for at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige (jf. bl.a. dom af 1.7.2008, sag C-49/07, MOTOE, Sml. I, s. 4863, præmis 30, og af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 33).

45 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at IHK's mulighed for at vælge at være momspligtig ifølge tysk skatteret udelukkende afhænger af, om de offentligretlige organers udlejning af fast ejendom anses for en aktivitet, som de udfører som erhvervsdrivende inden for rammerne af en virksomhed af erhvervsmæssig karakter, eller om det anses for almindelig formueforvaltning.

46 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, som anført ovenfor i denne doms præmis 28, at begrebet formueforvaltning, som er afgørende for sagen, ikke er indeholdt i den relevante lovgivning, dvs. hverken i UStG, KStG eller i en i disse lovbestemmelser fastsat bemyndigelse for forvaltningen til at træffe foranstaltninger.

47 Da den tyske regering har gjort gældende, at begrebet formueforvaltning er indeholdt i AO's § 14, som sondrer mellem formueforvaltning og erhvervsmæssig virksomhed, skal det dog fremhæves, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at situationer som de i hovedsagen omhandlede ikke er direkte omfattet af § 14's anvendelsesområde.

48 Den forelæggende ret har nemlig på den ene side præciseret, at sondringen mellem formueforvaltning og erhvervsmæssig virksomhed ikke fremgår af den relevante lovgivning. På den anden side har den også udtrykkeligt angivet, at denne sondring ikke desto mindre antages at gælde inden for lovgivningen om selskabsbeskatning, men at dette beror på, at den udledes af andre bestemmelser, idet nogle mener, at den bør udledes af AO's § 14, og andre, at den bør udledes af KStG's § 4, stk. 4.

49 Endelig fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de skatte- og afgiftsmyndigheder, som er kompetente til at træffe afgørelse vedrørende IHK's krav om fradrag af den indgående moms, som er betalt, i modsætning til Finanzamt er af den opfattelse, at også udlejningen over en lang periode er en erhvervsmæssig virksomhed, der i sidste ende giver ret til fradrag. Det må derfor konstateres, at der findes en uensartet forvaltningspraksis.

50 Endvidere fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at der ikke hvad angår afgiftspligten for offentligretlige organer, som foretager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, er fastsat nogen udtrykkelig lovbestemmelse i Tyskland.

51 I den forbindelse skal det fremhæves, at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, har mulighed for, men ikke er forpligtet til, at anse den virksomhed, som udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed. Der består altså ingen forpligtelse til at gennemføre denne bestemmelse i national ret.

52 For at kunne udnytte muligheden efter denne bestemmelse er medlemsstaterne derfor forpligtet til at beslutte at anvende bestemmelsen.

53 Som følge af denne mulighed er medlemsstaterne berettiget til vedrørende den nævnte virksomhed at påberåbe sig undtagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, fra hovedreglen i direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, hvorefter enhver økonomisk aktivitet i princippet er momspligtig.

54 Da sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, altså indeholder en undtagelse fra en af direktivets hovedregler, skal den fortolkes snævert.

55 Som følge heraf må det antages, at medlemsstaterne skal træffe en udtrykkelig beslutning herom, hvis de vil udnytte muligheden efter sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit. De skal derfor træffe bestemmelse om, at en bestemt virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13 eller 28, anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

56 Det skal i den forbindelse præciseres, at medlemsstaterne har mulighed for at vælge den retstekniske form, som de finder bedst egnet. Således kan de f.eks. nøjes med i den nationale lovgivning at gentage den i sjette direktiv anvendte formulering eller et tilsvarende udtryk eller udarbejde en fortegnelse over de former for virksomhed udøvet af offentligretlige organer, som er afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13 eller 28, der anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed (jf. i denne retning dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 1).

57 Der kan således ved en lovbestemmelse gives en udøvende myndighed bemyndigelse til at angive de former for virksomhed udøvet af offentligretlige organer, som er afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13 eller 28, der anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, forudsat at dens gennemførelsesbeslutninger uomtvisteligt har bindende virkning, opfylder kravene om, at de er specifikke, præcise og klare af hensyn til en klar retsstilling, og at de kan indbringes til prøvelse for de nationale domstole (jf. analogt Fazenda Pública-dommen, præmis 35).

58 På grundlag af det anførte må det første spørgsmål besvares med, at medlemsstaterne er forpligtet til at fastsætte en udtrykkelig bestemmelse for at kunne påberåbe sig beføjelsen ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, hvorefter en bestemt virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 28, anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

Det andet spørgsmål

59 Med det andet spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når fritagelsen for afgiftspligt ifølge bestemmelsens første eller fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv.

60 Salix, den tyske regering og Kommissionen har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, ifølge sin ordlyd uden forskel omfatter al »konkurrencefordrejning af en vis betydning«, uanset hvem den er til skade for. Hvis offentligretlige organer fritages for afgiftspligt og dermed udelukkes fra fradragsretten for erlagt indgående moms, vil det også kunne medføre konkurrencefordrejninger til skade for den momsfritagne. Da konkurrencen fordrejes, hvad enten det er til fordel for offentligretlige organer eller for disses private konkurrenter, må princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for ligebehandlingsprincippet på momsområdet, anses for tilsidesat. En sådan fortolkning er i overensstemmelse med kravet om, at konkurrencen som sådan skal beskyttes, uden hensyn til den pågældende aktørs individuelle stilling.

61 Derimod har Irland gjort gældende, at begrebet »konkurrencefordrejning af en vis betydning« ganske vist ikke er nærmere fastlagt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, men at formålet med artikel 4, stk. 5, er at udelukke offentligretlige organer fra sjette direktivs anvendelsesområde. Det har aldrig været fællesskabslovgivers hensigt, at offentligretlige organer selv skal have mulighed for at påberåbe sig denne undtagelsesbestemmelse for at kunne anses for afgiftspligtige af deres virksomhed. I øvrigt ville en sådan fortolkning medføre en udhuling af den skønsbeføjelse, som tilkommer medlemsstaterne ifølge bestemmelsens fjerde afsnit, og ville i øvrigt være i strid med formålet med samme bestemmelses andet afsnit, som ifølge Domstolens praksis er at beskytte private konkurrenter mod offentligretlige organers virksomhed.

Domstolens bemærkninger

62 Indledningsvis bemærkes, at ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, anses offentligretlige organer ikke for momspligtige for den virksomhed eller de transaktioner af økonomisk art, som de udøver i egenskab af offentlig myndighed, og medlemsstaterne kan ifølge samme bestemmelses fjerde afsnit anse virksomhed, som udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

63 Selv om offentligretlige organer udøver en sådan virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, skal de dog ifølge artikel 4, stk. 5, andet afsnit, anses for afgiftspligtige, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

64 Den forelæggende ret skal derfor først fastslå, om IHK's udlejningsvirksomhed udgør en virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første eller fjerde afsnit. Kun i så fald finder artikel 4, stk. 5, andet afsnit, anvendelse (jf. i denne retning Fazenda Pública-dommen, præmis 43, og dom af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., Sml. I, s. 7203, præmis 30-32).

65 For det første bemærkes, at ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal offentligretlige organer, når de udfører virksomhed eller transaktioner i egenskab af

offentlig myndighed, betragtes som afgiftspligtige for denne virksomhed eller disse transaktioner, »såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning«.

66 Det er altså ikke angivet i selve bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvilke personer den har til formål at beskytte mod den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt medfører.

67 For det andet bemærkes, at formålet med bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvorved der gøres en undtagelse fra offentligretlige organers afgiftsfritagelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, er at opretholde den hovedregel, der gælder efter direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms (jf. dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl., præmis 38).

68 Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl., præmis 60).

69 For det tredje er der hvad angår formålene med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, som navnlig Irland henviser til, intet, der tyder på, at denne bestemmelse skulle have til formål at sikre, at offentligretlige organer bærer følgerne af de konkurrencefordrejninger af en vis betydning, som kan opstå ved, at de fritages for afgiftspligten ifølge samme bestemmelses første eller fjerde afsnit.

70 For det fjerde bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 47).

71 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 70, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 48).

72 Fradragsretten gælder derfor i princippet for hele den kæde af levering af goder og præstation af tjenesteydelser, som afgiftspligtige personer foretager som sådanne til brug for andre afgiftspligtige personers økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 52, og dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 45).

73 Det kan imidlertid ikke udelukkes, at den omstændighed, at et offentligretligt organ, som udfører en bestemt virksomhed og bestemte transaktioner, er fritaget for afgiftspligt, hvilket dermed er til hinder for, at det har fradragsret for moms, kan have visse virkninger i kæden af levering af goder og præstation af tjenesteydelser til skade for afgiftspligtige, som opererer inden for den private sektor.

74 Som anført i denne doms præmis 17-21, har den omstændighed, at IHK er fritaget for afgiftspligt, i hovedsagen forhindret Salix, som er en privatretlig juridisk person, i at gøre brug af fradragsretten for den indgående moms, som er betalt.

75 Det følger af samtlige anførte betragtninger, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, også omfatter konkurrencefordrejninger til skade for offentligretlige organer.

76 Det andet spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt ifølge samme bestemmelses første og fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv.

Sagens omkostninger

77 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Medlemsstaterne er forpligtet til at fastsætte en udtrykkelig bestemmelse for at kunne påberåbe sig beføjelsen efter artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, hvorefter en bestemt virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er afgiftsfritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 28, anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

2) Artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt ifølge samme bestemmelses første og fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv.

Underskrifter