DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 4 juni 2009 *

I mål C-102/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 20 december 2007, som inkom till domstolen den 5 mars 2008, i målet

Finanzamt Düsseldorf-Süd

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka och A. Arabadjiev (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 januari 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan och M. MacGrath, båda i egenskap av ombud, samt N. Travers, BL,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.5 första stycket andra meningen och tredje 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 beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet). [*Andra och fjärde styckena i övriga språkversioner. Övers. anm.]

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Düsseldorf-Süd (skattemyndighet för området Düsseldorf-Süd, nedan kallad Finanzamt) och SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (nedan kallat Salix), angående rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats i samband med uppförandet av en byggnad som sedermera hyrts ut till ett offentligrättsligt organ, vilket i sin tur långfristigt hyrt ut delar av byggnaden i andra hand till mervärdesskatteskyldiga tredje män.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I artikel 4.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 Enligt artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta ”[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för … uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon”.

6 I artikel 13 C i samma direktiv får medlemsstaterna medge skattskyldiga en rätt till valfrihet med avseende på beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får även inskränka denna rätt till valfrihet och får närmare bestämma om dess användning.

Den nationella rätten

7 I 2 § första och tredje styckena 1993 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993 I, s. 565), i dess lydelse enligt 1995 års lag (nedan kallad UStG), föreskrevs följande:

”1. Näringsidkare är den som självständigt bedriver näringsverksamhet. Näringsverksamheten omfattar näringsidkarens hela näringsverksamhet. Varje varaktig verksamhet som syftar till att erhålla intäkter utgör näringsverksamhet, även om något vinstsyfte inte föreligger eller om en sammanslutning av personer endast är verksam i förhållande till sina medlemmar.

…

3. En offentligrättslig juridisk person anses vara näringsidkare endast för den del av verksamheten som utgör näringsverksamhet (1 § första stycket punkt 6 och 4 § Körperschaftsteuergesetz), eller jord- eller skogsbruksverksamhet …”

8 I 4 § tolfte stycket a UstG föreskrevs att bland de transaktioner som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 UStG ska undantag från skatteplikt medges för ”uthyrning och utarrendering av fast egendom, av rättigheter på vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga och av statliga suveränitetsrättigheter som avser nyttjande av mark”.

9 Enligt 9 § första stycket UStG kan ”näringsidkaren … behandla en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt 4 § … punkt 12 … som skattepliktig när den utförs åt en annan näringsidkare i dennes näringsverksamhet”.

10 Enligt 9 § andra stycket UStG var ett avstående från skattebefrielse ”endast giltigt när mottagaren av tjänsten uteslutande nyttjar eller avser att nyttja egendom för transaktioner som inte utesluter avdrag från ingående mervärdesskatt. Det ankommer på näringsidkaren att visa att dessa villkor är uppfyllda”.

11 1 § första stycket punkt 6 lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 637), i dess lydelse enligt 1995 års lag (nedan kallad KStG), föreskrevs att offentligrättsliga juridiska personer, som har sin styrelse eller sitt säte i landet, är obegränsat skattskyldiga till bolagsskatt för sin ”näringsverksamhet”.

12 I 4 § KStG föreskrevs följande:

”1. Med förbehåll för bestämmelserna i 5 §, omfattar offentligrättsliga juridiska personers näringsverksamhet enligt 1 § första stycket punkt 6 all varaktig verksamhet som bedrivs i syfte att erhålla en intäkt som inte härrör från jord- eller skogsbruksverksamhet och som ekonomiskt kan särskiljas från den juridiska personens samlade verksamhet. Krav på vinstsyfte eller deltagande i den allmänna handeln föreligger inte.

2. För näringsverksamhet som i sig utgör en offentligrättslig juridisk person föreligger också obegränsad skattskyldighet.

…

4. Näringsverksamhet omfattar även utarrendering av sådan verksamhet.

5. Organ som till övervägande del bedriver verksamhet i egenskap av offentliga myndigheter (myndighetsutövning) anses inte bedriva näringsverksamhet. Det räcker inte att ett organ får använda tvångsmedel eller att det har exklusiva rättigheter för att det ska anses handla om myndighetsutövning.”

13 Det framgår av beslutet om hänskjutande att långtidsuthyrning av fast egendom inte betraktas som ”näringsverksamhet” enligt bestämmelserna om inkomstskatt för juridiska personer. Denna bedömning följer, enligt vissa, av den rättsliga konstruktionen i 4 § fjärde stycket KStG och, enligt andra, av 14 § 1977 års lag om skatter och avgifter (Abgabenordnung 1977), i dess lydelse enligt 1995 års lag (nedan kallad AO).

14 I 14 § AO angavs att ”näringsverksamhet” är en självständig och varaktigt bedriven verksamhet som kan generera intäkter eller andra ekonomiska fördelar och som inte utgör förmögenhetsförvaltning. Det krävs inte att det föreligger ett vinstsyfte. Vanligen rör det sig om förmögenhetsförvaltning när förmögenhetstillgångar används i syfte att generera intäkter, till exempel när kapital investeras i syfte att generera ränta eller vid uthyrning eller utarrendering av fast egendom.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Den 20 mars 1995 ingick Salix, ett företag som hyr ut fastigheter, ett ”fastighetsleasingavtal” med Industrie- und Handelskammer Offenbach (Offenbachs industri- och handelskammare) (nedan kallad IHK), som är ett offentligrättsligt organ. I avtalet åtog sig Salix att under en hyresperiod på 27 år ställa en ännu icke uppförd kontorsbyggnad med källargarage till IHK:s förfogande.

16 Salix färdigställde den aktuella byggnaden samma år och ställde den till IHK:s förfogande. IHK anslog en del av kontorslokalerna för eget bruk och hyrde ut resterande kontorslokaler i andra hand till mervärdesskatteskyldiga tredje män. IHK anslog likaledes en del av parkeringsplatserna i källargaraget för eget bruk medan en annan del hyrdes ut långfristigt till dem som hyrde kontorslokalerna. Återstående parkeringsplatser hyrdes ut kortfristigt till utomstående kunder mot betalning.

17 Med stöd av 9 § första stycket UStG avstod Salix från det undantag från skatteplikt som enligt 4 § punkt 12 a UStG föreskrivs för uthyrningstransaktioner. Syftet var att kunna göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som i samband med uppförandet av byggnaden betalats för den del av byggnaden som IHK hyrde ut i andra hand. Salix ansåg att avståendet gav det rätt till nämnda avdrag, eftersom det hyrde ut byggnaden till en annan näringsidkare i dennes näringsverksamhet, det vill säga till IHK, som i sin tur delvis använde byggnaden för transaktioner som gav rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

18 I samband med en skatterevision av Salix fann skattemyndigheten emellertid att Salix inte hade rätt till avdrag för den del av byggnaden som långfristigt hyrdes ut i andra hand, med motiveringen att IHK inte hade utfört andrahandsuthyrningen i egenskap av näringsidkare i den mening som avses i 9 § första stycket UStG.

19 Skattemyndigheten anförde att det av 2 § tredje stycket första meningen UstG framgick att offentligrättsliga juridiska personer anses vara näringsidkare endast för den del av verksamheten som utgör näringsverksamhet i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 6 och 4 § KStG.

20 Skattemyndigheten fann att enbart den kortfristiga uthyrningen kunde betraktas som näringsverksamhet enligt dessa bestämmelser. Långtidsuthyrning såsom ren förmögenhetsförvaltning ingår inte i begreppet näringsverksamhet.

21 Finanzamt meddelade därför den 20 april 2001 ett beslut om ändring av 1995 års mervärdesskatt, i vilket den nekade avdrag för den ingående mervärdesskatt som Salix i samband med uppförandet av byggnaden betalat för den del av byggnaden som IHK långfristigt hyrde ut i andra hand.

22 Detta ställningstagande delades emellertid inte av de behöriga beskattningsmyndigheterna. De fann dels att IHK skulle betraktas som näringsidkare såvitt angick dess samlade uthyrningsverksamhet, dels att IHK:s förklaring om att avstå från undantaget från skatteplikt för dess verksamheter var lagenlig.

23 Efter att ha fått avslag på sin begäran om omprövning av detta beslut om skatteändring, överklagade Salix till Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstol i Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf biföll Salix överklagande. Samtidigt som Finanzgericht fann att IHK inte hade utfört sin långfristiga andrahandsuthyrning i egenskap av näringsidkare i den mening som avses i tysk skattelagstiftning, kom den nationella domstolen fram till att IHK ändå i detta sammanhang skulle anses ha agerat såsom mervärdesskatteskyldig och, därmed, i egenskap av ”näringsidkare”, i enlighet med en tolkning av den nationella lagstiftningen som är förenlig med artikel 4.5 första stycket andra meningen och tredje stycket i sjätte direktivet.

25 Enligt Finanzgericht Düsseldorf hamnar IHK i ett sämre läge än sina privata konkurrenter på den aktuella marknaden om den inte ska anses ha ställning som näringsidkare, genom att den fråntas möjligheten att välja att betraktas som skattskyldig och, följaktligen, möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta kan leda till en sådan ”konkurrenssnedvridning av viss betydelse” som artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet har till syfte att förhindra.

26 Finanzamt överklagade till Bundesfinanzhof och yrkade att den dom som meddelats av Finanzgericht Düsseldorf skulle upphävas och att Salix talan skulle ogillas. Finanzamt gjorde till stöd för sitt överklagande gällande att det framgår av domstolens rättspraxis att begreppet ”konkurrenssnedvridning av viss betydelse” enbart avser att skydda den privata sektorn, det vill säga privata näringsidkare som är skattskyldiga till mervärdesskatt, mot konkurrens från offentligrättsliga organ som inte är skattskyldiga till

mervärdesskatt. En tillämpning av denna bestämmelse till fördel även för offentligrättsliga organ strider följaktligen mot bestämmelsens syfte.

27 Bundesfinanzhof är av den uppfattningen att medlemsstaterna endast kan göra gällande möjligheten i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, att betrakta sådana verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ som är undantagna enligt artiklarna 13 eller 28 såsom verksamheter som dessa bedriver i egenskap av myndigheter, om det har införts en uttrycklig lagbestämmelse därom.

28 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det i Tyskland inte har införts några uttryckliga bestämmelser om skattskyldighet för offentligrättsliga organ som hyr ut och arrenderar ut fast egendom. I målet vid den nationella domstolen beror nämnda organs skattskyldighet vid sådana transaktioner enbart på hur begreppet ”förmögenhetsförvaltning” ska tolkas. Detta uttryck återfinns inte i relevant lagstiftning, det vill säga varken i 2 § tredje stycket UStG, 1 § första stycket punkt 6 KStG, 4 § KStG eller ens i ett enligt dessa bestämmelser lagstadgat bemyndigande till förvaltningen.

29 Bundesfinanzhof är vidare osäker på huruvida artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet är tillämpligt i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till att det är IHK själv, snarare än någon av dess privata konkurrenter som skulle utsättas för konkurrenssnedvridning av viss betydelse i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket andra meningen om IHK:s långfristiga andrahandsuthyrning betraktades som icke skattepliktig.

30 Bundesfinanzhof anser nämligen att även om huvudsyftet med artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet är att skydda den privata sektorn i förhållande till icke skattepliktiga verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ, är det för den skull inte uteslutet att dessa organ också kan dra fördel av det skydd mot konkurrens-

snedvridning av viss betydelse som avses i denna bestämmelse. Enligt ordalydelsen i artikel 4.5 första stycket andra meningen finns det inte någon inskränkning av detta skydd mot konkurrenssnedvridning av viss betydelse, vilket gäller oberoende av vem som skulle drabbas. Bundesfinanzhof anser emellertid att var och en av dessa motstående tolkningar finner stöd i domstolens rättspraxis.

31 Bundesfinanzhof har mot denna bakgrund beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan medlemsstaterna enligt artikel 4.5 [tredje stycket i sjätte direktivet] … ’betrakta’ de verksamheter som stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ utövar och som enligt artikel 13 i samma direktiv är undantagna från skatteplikt såsom verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av myndigheter, endast när medlemsstaterna har antagit en uttrycklig lagbestämmelse därom?

2) Kan ’konkurrenssnedvridning av viss betydelse’ i den mening som avses i artikel 4.5 [tredje stycket, jämfört med första stycket andra meningen i sjätte direktivet] … endast föreligga när ett offentligrättsligt organ behandlas som icke skattskyldigt och detta leder till konkurrensnedvridning av viss betydelse till nackdel för konkurrerande skattskyldiga privaträttsliga subjekt, eller även när ett offentligrättsligt organ behandlas som icke skattskyldigt och detta leder till konkurrenssnedvridning av viss betydelse till nackdel för organet självt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

32 Bundesfinanzhof har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida medlemsstaterna enligt artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet får betrakta sådana av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller 28 i samma direktiv såsom verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av myndigheter, endast när medlemsstaterna har antagit en uttrycklig lagbestämmelse därom.

Yttranden som inkommit till domstolen

33 Salix anser att det framgår av domstolens rättspraxis att medlemsstaterna kan utnyttja möjligheten i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, endast om de antar bestämmelser i vilka det uttryckligen föreskrivs en sådan möjlighet. Medlemsstaterna är nämligen när de införlivar gemenskapsdirektiv skyldiga att välja tvingande nationella rättsakter för att ge en exakt rättslig ram som är entydig och klart identifierbar för samtliga näringsidkare. Salix har tillagt att dessa rättsakter emellertid kan innehålla ett bemyndigande till förvaltningen om genomförandebefogenheter.

34 Den tyska regeringen anser att det krävs att en lagbestämmelse antas för att införliva artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, men att bestämmelsen inte nödvändigtvis måste vara uttrycklig. Beträffande införlivandet av den möjlighet som avses i nämnda

bestämmelse räcker det att lagstiftarens avsikt klart kan utläsas av de tillämpliga lagbestämmelserna med stöd av erkända tolkningsmetoder. I motsats till vad som framgår av den hänskjutande domstolens uppgifter, har lagbestämmelser antagits i syfte att införliva nämnda bestämmelse.

35 Irland har gjort gällande att det framgår av domstolens fasta rättspraxis att medlemsstaterna, när de införlivar ett direktiv med sin interna rättsordning, ska uppnå de mål som eftersträvas med det aktuella direktivet men är fria att välja de metoder som de finner lämpliga för att nå detta resultat. Irland anser att den tyska lagstiftning som avses i målet vid den nationella domstolen, i vilken det görs en klar åtskillnad mellan förmögenhetsförvaltning och näringsverksamhet, ger ett så säkert rättsligt stöd för att tillämpa artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet att bristen på uttryckliga bestämmelser saknar betydelse.

36 Europeiska gemenskapernas kommission anser att det för att iaktta allmänna gemenskapsrättsliga principer krävs att gemenskapsdirektiv införlivas med hjälp av klara och formella rättsregler som har direkt effekt gentemot medborgarna. Reglerna ska vidare offentliggöras och myndigheter ska inte skönsmässigt kunna ändra dem. Medlemsstaterna ska följaktligen införa lagar eller andra författningar. I målet vid den nationella domstolen är det än mer viktigt med en uttrycklig lagbestämmelse som innehåller klara definitioner, eftersom det handlar om att avgränsa tillämpningsområdet för ett undantag från principen om att varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet är skattskyldig.

Domstolens bedömning

37 Beträffande uthyrning av platser för parkering av fordon påpekar domstolen inledningsvis att det följer av artikel 13 B b första stycket i sjätte direktivet att denna verksamhet inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Sådan verksamhet kan således inte, enligt artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, jämställas med en verksamhet som en myndighet bedriver i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i denna bestämmelses första stycke första mening, för det fall denna verksamhet i sig inte uppfyller detta villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000 i mål, C-446/98, Fazenda Pública, REG 2000, s. I-11435, punkt 44).

38 Det ska emellertid preciseras att begreppet ”uthyrning av fast egendom” som omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet, utöver uthyrning av de tillgångar som utgör huvudobjektet för denna uthyrning, nödvändigtvis avser samtliga tillgångar som är accessoriska till denna uthyrning. Det kan således inte uteslutas att undantaget därför avser uthyrning av parkeringsplatser, när denna uthyrning är direkt kopplad till uthyrningen av fastigheter som är avsedda för annat bruk, i den meningen att de två hyrestransaktionerna utgör en enda ekonomisk transaktion (dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, REG 1989, s. 2763, punkterna 14 och 15).

39 Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga omständigheter i det nationella målet, i förekommande fall, kontrollera huruvida IHK:s långfristiga uthyrning av en del av platserna för parkering av fordon i källargaraget till hyresgäster som långfristigt hyr kontorslokaler i samma fastighet utgör en och samma ekonomiska transaktion, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i föregående punkt. Om så inte är fallet kan IHK:s andrahandsuthyrning av dessa parkeringsplatser i vart fall inte, i enlighet med artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, jämställas med en verksamhet som en myndighet bedriver i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i bestämmelsens första stycke.

40 Beträffande frågan om huruvida medlemsstaterna kan göra gällande den möjlighet som avses i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet erinras om att, även om medlemsstaterna redan har antagit en uttrycklig lagregel i det avseendet, införlivandet med nationell rätt av ett direktiv enligt domstolens fasta rättspraxis inte nödvändigtvis kräver att dess bestämmelser återges formellt och ordagrant i en uttrycklig och specifik lagregel, och det kan vara tillräckligt att det finns en allmän rättslig ram, om det därigenom på ett effektivt sätt säkerställs att direktivet tillämpas fullt ut på ett tillräckligt klart och precist sätt så att, för det fall direktivet syftar till att skapa rättigheter för enskilda, de personer som berörs ges möjlighet att få full kännedom om sina rättigheter och, i förekommande fall, ges möjlighet att göra dem gällande vid de nationella domstolarna (dom av den 28 februari 1991 i mål C-131/88, kommissionen mot Tyskland, REG 1991, s. I-825, punkt 6, av den 15 november 2001 i mål C-49/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8575, punkt 21, och av den 28 april 2005 i mål C-410/03, kommissionen mot Italien, REG 2005, s. I-3507, punkt 60).

41 För att kraven på rättssäkerhet ska anses vara uppfyllda är det särskilt viktigt att rättsläget är klart och exakt för enskilda, så att de kan få full kännedom om sina rättigheter och skyldigheter samt vid behov åberopa dessa vid de nationella domstolarna (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 6, domen av den 15 november 2001 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 21 och 22, och domen av den 28 april 2005 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 60).

42 Varje medlemsstat har nämligen en skyldighet att genomföra direktiv på ett sätt som till fullo motsvarar de krav på tydlighet och säkerhet i rättsförhållanden som gemenskapslagstiftaren föreskrivit med hänsyn till berörda personer som är etablerade i medlemsstaterna. För att uppnå detta ska bestämmelser i ett direktiv genomföras med obestridlig bindande verkan samt på ett tillräckligt tydligt, precist och klart sätt (se dom av den 18 oktober 2001 i mål C-354/99, kommissionen mot Irland, REG 2001, s. I-7657, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

43 Enbart förvaltningspraxis, som kan ändras av myndigheten och som inte offentliggörs i tillräcklig utsträckning, kan inte anses utgöra ett giltigt genomförande av de

skyldigheter som följer av EG-fördraget (se dom av den 7 mars 1996 i mål C-334/94, kommissionen mot Frankrike, REG 1996, s. I-1307, punkt 30, och av den 13 mars 1997 i mål C-197/96, kommissionen mot Frankrike, REG 1997, s. I-1489, punkt 14).

44 Även om det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida de kriterier för införlivande, som det redogörs för ovan i punkterna 40–43, är uppfyllda i målet, får EG-domstolen, i syfte att ge den nationella domstolen ett användbart svar, lämna den samtliga uppgifter som den anser är nödvändiga (se, bland annat, dom av den 1 juli 2008 i mål C-49/07, MOTOE (REG 2008, s. I-4863, punkt 30, och av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora, REG 2008, s. I-10921, punkt 33).

45 Det framgår i förevarande fall av beslutet om hänskjutande att möjligheten för IHK, enligt tyska skattebestämmelser, att välja att betala mervärdesskatt enbart beror på huruvida offentligrättsliga organs uthyrning av fastigheter ska betraktas som näringsverksamhet eller som förmögenhetsförvaltning.

46 I det avseendet, såsom redan har angetts ovan i punkt 28, framgår det även av beslutet om hänskjutande att det avgörande begreppet förmögenhetsförvaltning inte återfinns i relevant lagstiftning, det vill säga varken i UStG, KStG eller ens i ett enligt dessa bestämmelser lagstadgat bemyndigande till förvaltningen.

47 Den tyska regeringen har gjort gällande att uttrycket förmögenhetsförvaltning förekommer i 14 § AO och att det däri görs åtskillnad mellan detta begrepp och begreppet näringsverksamhet. Det påpekas emellertid att det framgår av beslutet om hänskjutande att situationer liknande dem i målet vid den nationella domstolen inte direkt omfattas av tillämpningsområdet för 14 § AO.

48 Den hänskjutande domstolen har nämligen för det första angett att det i relevant lagstiftning inte görs någon åtskillnad mellan förmögenhetsförvaltning och näringsverksamhet. För det andra har den uttryckligen angett att den åtskillnad som görs häremellan vid tillämpning av lagen om inkomstskatt för juridiska personer endast indirekt följer av, enligt vissa, 14 § AO och, enligt andra, 4 § punkt 4 KStG.

49 Det framgår slutligen av beslutet om hänskjutande att den skattemyndighet som var behörig att pröva IHK:s yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt, till skillnad från Finanzamt, ansåg att den långfristiga uthyrningen också utgör näringsverksamhet som i slutänden ger rätt till avdrag. Det ska således konstateras att förvaltningspraxisen varierar.

50 Dessutom framgår det av beslutet om hänskjutande att det i Tyskland inte har antagits någon uttrycklig bestämmelse om skattskyldighet för offentligrättsliga organ som arrenderar ut eller hyr ut fastigheter.

51 Det ska i det avseendet understrykas att det i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna har rätt, och inte en skyldighet, att betrakta sådana verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ och som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 i sjätte direktivet såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter. Det finns således ingen skyldighet att införliva denna bestämmelse med den nationella rättsordningen.

52 Härav följer att medlemsstaterna måste välja att ge tillämpning åt bestämmelsen för att kunna utnyttja den valmöjlighet som avses däri.

53 Domstolen påpekar även att den valmöjlighet som ges beträffande dessa verksamheter innebär att medlemsstaterna kan göra gällande det i artikel 4.5 första stycket första meningen i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från huvudregeln i artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i detta direktiv, enligt vilken huvudregel i princip all ekonomisk verksamhet är skattepliktig.

54 Eftersom det i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskrivs ett undantag från en av huvudreglerna i detta direktiv ska bestämmelsen tolkas restriktivt.

55 Domstolen finner därför att medlemsstaterna, för att kunna utnyttja möjligheten enligt artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, måste fatta ett uttryckligt beslut därom. De ska således föreskriva att vissa av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller 28 i sjätte direktivet ska betraktas såsom verksamheter som nämnda organ bedriver i egenskap av myndigheter.

56 Medlemsstaterna kan därvid välja den lagstiftningsteknik som de anser lämpligast. De kan således till exempel antingen begränsa sig till att i sin nationella lagstiftning återge den i sjätte direktivet använda formuleringen eller något motsvarande uttryck eller upprätta en förteckning över de av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller artikel 18 i sjätte direktivet och som ska betraktas som verksamheter som nämnda organ bedriver i egenskap av myndigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1989 i de förenande målen 231/87 och 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., REG 1989, s. 3233, punkt 18; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201).

57 En verkställande myndighet kan nämligen bemyndigas i lag att ange vilka av de offentligrättsligt bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller 28 i sjätte direktivet som ska betraktas som verksamheter som nämnda organ bedriver i egenskap av myndigheter, förutsatt att dessa genomförandebeslut har en obestridligt bindande verkan, uppfyller kravet på rättssäkerhet genom att vara tillräckligt tydliga, precisa och klara och kan prövas av nationella domstolar (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Fazenda Pública, punkt 35).

58 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Medlemsstaterna måste införa en uttrycklig bestämmelse för att kunna utnyttja möjligheten att enligt artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet betrakta av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller 28 i nämnda direktiv som verksamheter som nämnda organ bedriver i egenskap av myndigheter.

Den andra frågan

59 Bundesfinanzhof har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet ska tolkas så att offentligrättsliga organ ska betraktas som skattskyldiga för de verksamheter eller transaktioner de utför i egenskap av myndigheter, inte bara när den omständigheten att de betraktas som icke skattskyldiga enligt första eller tredje styckena i denna bestämmelse leder till konkurrenssnedvridning av en viss betydelse till nackdel för konkurrerande privaträttsliga subjekt, utan även när detta leder till sådan snedvridning till nackdel för organet självt.

Yttranden som inkommit till domstolen

60 Salix, den tyska regeringen och kommissionen har påpekat att det framgår av lydelsen i artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet att bestämmelsen utan åtskillnad avser all ”konkurrenssnedvridning av viss betydelse”, oberoende av vem som drabbas. Det faktum att organen i fråga behandlas som icke skattskyldiga, vilket innebär att de inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt, kan även leda till konkurrenssnedvridning till nackdel för den icke skattskyldiga. I den mån konkurrensen snedvrids, oberoende av om detta sker till fördel för offentligrättsliga organ eller konkurrerande privaträttsliga subjekt, har principen om skatteneutralitet åsidosatts, en princip som är ett uttryck för principen om likabehandling, på området för mervärdesskatt. En sådan tolkning svarar mot synsättet att det är konkurrensen som sådan som ska skyddas, och att den enskilde operatörens ställning inte ska beaktas.

61 Irland har däremot gjort gällande att även om artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet inte innehåller någon närmare definition av begreppet ”konkurrenssnedvridning av en viss betydelse”, är syftet med nämnda artikel 4.5 att utesluta offentligrättsliga organ från sjätte direktivets tillämpningsområde. Det har aldrig varit gemenskapslagstiftarens avsikt att tillåta offentligrättsliga organ att själva åberopa detta undantag i syfte att behandlas som skattskyldiga för sina verksamheter. En sådan tolkning skulle dessutom innebära att medlemsstaternas beslutanderätt enligt artikel 4.5 tredje stycket förlorade sin mening och skulle strida mot syftet med artikel 4.5 första stycket andra meningen som enligt rättspraxis är att skydda konkurrerande privaträttsliga subjekt från offentligrättsliga organs verksamheter.

Domstolens bedömning

62 Domstolen påpekar inledningsvis att det i artikel 4.5 första stycket första meningen i sjätte direktivet föreskrivs att offentligrättsliga organ inte ska anses såsom skattskyldiga för mervärdesskatt när det gäller ekonomisk verksamhet eller ekonomiska transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter och att medlemsstaterna, enligt bestämmelsens tredje stycke, kan betrakta sådana verksamheter som bedrivs av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 18 i nämnda direktiv såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter.

63 Enligt artikel 4.5 första stycket andra meningen ska dessa organ, när de bedriver sådan verksamhet i egenskap av myndigheter, dock ändå betraktas som skattskyldiga om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

64 Det ankommer således på den nationella domstolen att först avgöra huruvida IHK:s uthyrningsverksamhet ska betraktas som en verksamhet som utförs av ett offentligrättsligt organ i dess egenskap av myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket första meningen eller artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet. Det är endast i det fallet artikel 4.5 första stycket andra meningen är tillämplig (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fazenda Pública, punkt 43, och dom av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, punkterna 30–32).

65 Det framgår av artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet att offentligrättsliga organ, när de genomför verksamheter eller transaktioner i egenskap

av myndigheter, ändå ska betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, ”om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer”.

66 Av lydelsen i artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet framgår således inte vilka personer som ska skyddas från sådan konkurrenssnedvridning av viss betydelse som orsakas av att offentligrättsliga organ behandlas som icke skattskyldiga.

67 Vidare påpekas att syftet med undantaget i artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, enligt vilket offentligrättsliga organ ska betraktas som skattskyldiga för verksamheter de genomför i egenskap av myndigheter, innebär att huvudregeln i artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i nämnda direktiv, nämligen att i princip all ekonomisk verksamhet är mervärdesskattepliktig, tillämpas (se domen i det ovannämnda målet Isle of Wight Council m.fl., punkt 38).

68 Artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet ska följaktligen inte tolkas snävt (se domen i det ovannämnda målet Isle of Wight Council m.fl., punkt 60).

69 Beträffande syftena med artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, vilka bland andra Irland hänvisar till, finns det ingenting som tyder på att bestämmelsen syftar till att låta offentligrättsliga organ ta konsekvenserna av de konkurrenssnedvridningar av en viss betydelse som kan uppstå för att de behandlas som icke skattskyldiga med stöd av första stycket andra meningen eller tredje stycket i denna bestämmelse.

70 Avdragsrätten i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör slutligen en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 47).

71 Avdragssystemet har nämligen till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig (se, bland annat, dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 70, och domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 48).

72 Härav följer att avdragsrätten i princip är tillämplig genom hela den kedja av leveranser av varor eller tjänster som en skattskyldig utför i denna egenskap för andra skattskyldiga personers ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 52, och domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 45).

73 Det kan inte uteslutas att det förhållandet att ett offentligrättsligt organ som utövar vissa verksamheter eller transaktioner behandlas som icke skattskyldigt och därmed inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt kan ha återverkningar i kedjan av leveranser av varor och tjänster till nackdel för en skattskyldig som verkar inom den privata sektorn.

74 I målet vid den nationella domstolen har, såsom har anförts ovan i punkterna 17–21, det faktum att IHK har behandlats som icke skattskyldig hindrat Salix, som är en privaträttslig juridisk person, från att utnyttja avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

75 Av det anförda följer att artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet även avser konkurrenssnedvridning till nackdel för offentligrättsliga organ.

76 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 4.5 första stycket andra meningen i sjätte direktivet ska tolkas så, att offentligrättsliga organ ska betraktas som skattskyldiga när det gäller verksamheter eller transaktioner som de utför i egenskap av myndighet, inte bara när en behandling av dem som icke skattskyldiga med stöd av artikel 4.5 första stycket andra meningen och artikel 4.5 tredje stycket skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse till nackdel för konkurrerande privaträttsliga subjekt, utan även när en sådan behandling skulle leda till konkurrenssnedvridning till nackdel för dem själva.

Rättegångskostnader

77 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Medlemsstaterna måste införa en uttrycklig bestämmelse för att kunna utnyttja möjligheten att, enligt artikel 4.5 tredje 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 beräkningsgrund, betrakta av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 eller 28 i nämnda direktiv som verksamheter som nämnda organ bedriver i egenskap av myndigheter.**

2) **Artikel 4.5 första stycket andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388 ska tolkas så, att offentligrättsliga organ ska betraktas som skattskyldiga när det gäller verksamheter eller transaktioner som de utför i egenskap av myndighet, inte bara när en behandling av dem som icke skattskyldiga med stöd av artikel 4.5 första stycket första meningen och artikel 4.5 tredje stycket skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse till nackdel för konkurrerande privaträttsliga subjekt, utan även när en sådan behandling skulle leda till konkurrenssnedvridning till nackdel för dem själva.**

Underskrifter