

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 24 oktober 1996 *

1. Bundesfinanzhof har genom beslut av den 21 mars 1995 hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen:

"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 till valfrihet för beskattning, såsom en verksamhet som detta organ bedriver i egenskap av myndighet, även om denna 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?"

2. Det mål som har givit upphov till tolkningsfrågorna kan i korthet beskrivas på följande sätt. Marktgemeinde Welden (nedan kallad kommunen) är en tysk kommun som har uppfört en byggnad vars lokaler senare har hyrts ut av kommunen själv till ett annat rättssubjekt som bedriver näringsverksamhet i dessa lokaler.

Kommunen avstod med stöd av den tyska lagstiftningen från det skattemässiga undantag som annars hade varit föreskrivet för de hyror som den uppbar. Det bör påpekas att syftet därmed var att det skulle bli möjligt att från den skatten göra avdrag för den omsättningsskatt som kommunen själv hade betalat i ett tidigare skede med anledning av kostnaderna för att uppföra byggnaden. Finanzamt, skattemyndigheten, biföll emellertid inte ansökan. Avslaget motiverades med att kommunen genom att hyra ut byggnaden inte

* Originalspråk: italienska.

hade påbörjat en kommersiell verksamhet och således inte kunde anses utgöra en näringsidkare i den mening som avses i den nationella rätten. Därav följde att kommunen inte omfattades av systemet för omsättnings-skatt och som en följd därav heller inte kunde avstå från det undantag som föreskrivs för hyretransaktioner. Finanzgericht biföll kommunens talan och medgav att kommunen, med stöd i direktiv 77/388/EEG¹ (nedan kallat det sjätte direktivet) var att betrakta som näringsidkare. Den nationella domstolen har ansett att ställning som näringsidkare enligt gemenskapsrätten endast kan förvägras om det offentlig-rättsliga organet handlar inom ramen för myndighetsutövning. Det är emellertid inte fallet i detta ärende, eftersom kommunen hade agerat som vilket privat företag som helst. Kommunen var således en näringsidkare och kunde i den egenskapen åberopa bestämmelserna i det sjätte direktivet.

Finanzamt överklagade det beslutet. Den nationella domstolen hänsköt därefter de ovan angivna frågorna till domstolen.

Den första tolkningsfrågan

3. Genom den första tolkningsfrågan ber den hänskjutande domstolen att EG-domstolen skall fastslå huruvida den

berörda medlemsstaten kan undanta en kommun som hyr ut en hyresfastighet från den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för det sjätte direktivet. Då kommissionen förespråkar att frågan skall besvaras nekande, har den först och främst erinrat om bestämmelsen i artikel 4.5 första stycket som har följande lydelse: "Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattepliktiga 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." Kommissionen anser att enligt domstolens fasta rättspraxis skall den bestämmelsen tolkas så att "verksamheter som utförs i 'egenskap av offentliga myndigheter' ... är de verksamheter som de offentligrättsliga organen 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". Enligt bestämmelsen utesluts således "befrielse från skatteplikt för de verksamheter som dessa inte bedriver i sin egenskap av offentligrättsliga rättssubjekt utan i egenskap av civilrättsliga rättssubjekt".² Eftersom kommunen i föreliggande fall skulle ha hyrt ut fast egendom på villkor som inte skiljer sig från privata företags, skulle den inte enligt nationell rätt kunna undantas från skatteplikt enligt det system som föreskrivs i det sjätte direktivet.

4. Denna ståndpunkt är inte övertygande. Det råder inget tvivel om att ett offentlig-

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

2 — 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, punkterna 15 och 19) samt av den 15 maj 1990 i mål C-4/89, Comune di Carpignano Piacentino m. fl. (Rec. 1990, s. I-1869, punkt 10).

rättsligt organ skall omfattas av det system som inrättats genom direktivet vad beträffar de verksamheter som det utför enligt civilrätten. I de ovannämnda domar som kommissionen har åberopat har domstolen redan klargjort denna fråga, och det saknas således skäl att diskutera den ytterligare. Uthyrning av fast egendom ingår nämligen i de verksamheter som undantas enligt artikel 13 i det sjätte direktivet. Enligt artikel 4.5 fjärde stycket föreskrivs att "[m]edlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28" — självfallet i sådant skattemässigt hänseende som är relevant i föreliggande fall — "såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter". Med stöd av den bestämmelsen kan således medlemsstaten undanta ett offentligt organ från kretsen av skattepliktiga om det utför en verksamhet som är undantagen skatteplikt, vilket just är fallet med uthyrning av fast egendom.

5. Kommissionen har emellertid invänt att artikel 4.5 fjärde stycket skall tolkas så, att den princip om frihet från skatteplikt som fastslås i den bestämmelsen endast kan tillämpas på verksamheter som är undantagna enligt artikel 13 och som är nära förbundna med myndighetsutövning. Argumentet är förbryllande. Om de verksamheter som föreskrivs i artikel 13 utgör uttrycksformer för myndighetsutövning följer den här aktuella befrielsen från skatteplikt för det offentliga organ som utövar dem av den allmänna princip som fastslås i artikel 4.5 första stycket. Om så är fallet, skulle det inte vara nödvändigt att åberopa bestämmelsen i det fjärde stycket i samma artikel. Följde man kommissionens argument skulle den bestämmelsen vara helt onödig. Bestämmelsen har

emellertid ett syfte, om den kan anses vara avsedd att erbjuda den berörda medlemsstaten möjligheten att från skatteplikt undanta offentligt rättsliga juridiska personer som utför verksamheter som är undantagna enligt artikel 13 eller 28. Detta val, som inte berörs i direktivet, lämnas således till den nationella lagstiftaren. Å andra sidan är bestämmelsen i regeln klar: i denna görs ingen åtskillnad mellan de olika verksamheter som räknas upp i ovannämnda artikel 13.³

Jag anser således att artikel 4.5 skall tolkas så, att den med avseende på de undantagna verksamheterna tillerkänner medlemsstaterna möjligheten att undanta offentligt rättsliga organ som utför sagda verksamheter från skatteplikt enligt det sjätte direktivet.

6. Frågorna 2 och 3 har ställts för det fall den första frågan skulle besvaras nekande. Med anledning av den lösning som valts behöver de således inte undersökas.

3 — Enligt min åsikt är det fullständigt irrelevant att den berörde kan välja att vissa verksamheter som är undantagna enligt artikel 13 skall beskattas. En sådan möjlighet beror nämligen på förutsättningen att den berörde är "skattskyldig" i den mening som avses i det sjätte direktivet och således kan åberopa relevanta bestämmelser. Om däremot — som i föreliggande fall — aktören inte är skattskyldig, kan möjligheten att välja att beskattning skall ske förvisso inte komma i fråga.

Förslag till avgörande

Med beaktande av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs frågor på följande sätt:

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 beräkningsgrund, skall tolkas så, att den berörda medlemsstaten kan undanta ett offentligt organ, som utför en verksamhet som är undantagen enligt artikel 13 i samma direktiv, från skatteplikt enligt det system som föreskrivs i det direktivet. Det saknar i det avseendet betydelse att det rör sig om verksamhet som utövas på samma villkor av privata företag.