

Mål C-430/04

Finanzamt Eisleben

mot

Feuerbestattungsverein Halle eV

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Möjlighet att åberopa artikel 4.5 andra stycket – Verksamhet som utövas av en enskild skattskyldig i konkurrens med en offentlig myndighet – Offentligrättsligt organ – Befrielse från skattskyldighet för verksamhet som utförs i egenskap av offentlig myndighet”

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 8 juni 2006

Sammanfattning av domen

1. *Institutionernas rättsakter – Direktiv – Direkt effekt – Räckvidd*

(Artikel 249 tredje stycket EG)

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattskyldiga*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.5 andra stycket)

1. Enskilda kan vid nationell domstol och gentemot berörd medlemsstat åberopa bestämmelser i ett direktiv, bestämmelser som utifrån sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, i samtliga fall där den fulla tillämpningen av dessa inte har säkerställts. Det är således inte bara fråga om de fall där detta direktiv inte införlivats eller inte införlivats på ett korrekt sätt, utan också det fall där de nationella bestämmelserna genom vilka nämnda direktiv har införlivats korrekt inte tillämpas så att det resultat som avses med direktivet uppnås.

(se punkt 29)

2. En enskild, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att den verksamhet som nämnda organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet inte beskattas eller beskattas för lågt, kan åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter i ett mål mellan en enskild och den nationella skattemyndigheten. Eftersom de organ och den verksamhet som bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet gäller tydligt definieras i artikel 4.5 i sjätte direktivet motsvarar nämligen denna bestämmelse kriterierna för direkt effekt.

(se punkterna 30 och 32 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 8 juni 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Möjlighet att åberopa artikel 4.5 andra stycket – Verksamhet som utövas av en enskild skattskyldig i konkurrens med en offentlig myndighet – Offentlighetsorgan – Befrielse från skattskyldighet för verksamhet som utförs i egenskap av offentlig myndighet”

I mål C-430/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 8 juli 2004 som inkom till domstolen den 7 oktober 2004, i målet

Finanzamt Eisleben

mot

Feuerbestattungsverein Halle eV,

ytterligare deltagare i rättegången:

Lutherstadt Eisleben,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna J. Makarczyk (referent), R. Schintgen, G. Arestis och J. Klučka,

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Feuerbestattungsverein Halle eV, genom C. Ramme, Rechtsanwalt,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda 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 andra 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Eisleben (nedan kallat Finanzamt) och Feuerbestattungsverein Halle eV (nedan kallad Feuerbestattungsverein) avseende Finanzamts vägran att lämna ut skatteuppgifter som rör kommunen Lutherstadt Eisleben, som är övrig part i målet vid den nationella domstolen, till Feuerbestattungsverein.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Artikel 4.5 första och andra styckena i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.”

Den nationella lagstiftningen

4 I 1 § första stycket, punkt 1 i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) föreskrivs:

”1) Följande transaktioner omfattas av omsättningsskatten:

1. leveranser och andra prestationer som ett företag inom landet utför mot vederlag inom ramen för företaget. Skatteplikten bortfaller inte på grund av att transaktionen utförs på grund av lag eller myndighetsbeslut eller på grund av att det skall anses ha utförts på grund av en bestämmelse i lag ... ”

5 2 § första och tredje styckena i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1) Begreppet företag avser den som självständigt utövar närings- eller yrkesverksamhet ...

...

(3) Offentligrättsliga juridiska personer bedriver endast närings- eller yrkesverksamhet inom ramen för sin rörelse ... och sin jord- eller skogsbruksverksamhet.”

6 I 30 § i 1977 års lag om skatter och avgifter (Abgabenordnung 1977) (nedan kallad AO) föreskrivs följande:

”1) Myndigheter är skyldiga att säkerställa skattesekretessen.

2) En myndighet handlar i strid med skattesekretessen om den obefogat offentliggör eller använder sig av ...

1. förhållanden om en annan person som den fått kännedom om

a) inom ramen för ett förvaltningsärende, ett revisionsärende eller ett skattemål ...

eller

2. en rörelse- eller affärshemlighet från tredje man som den fått kännedom om inom ramen för ett av de förfaranden som anges i punkt 1 ...

4) Det är tillåtet att offentliggöra omständigheter som blivit kända i enlighet med vad som sägs under punkt 2 om

1. de kan användas för att genomföra ett sådant förfarande som avses i punkt 2.1 a ...”

7 I 40 § i skatteprocesslagen (Finanzgerichtsordnung) föreskrivs följande:

”1) Genom överklagande kan yrkas att ett förvaltningsbeslut ... skall upphävas (talan om upphävande) samt att det skall fastställas att en begäran om ett beslut eller en annan åtgärd som har avslagits eller inte har prövats skall bifallas (talan om föreläggande).

2) Såvitt annat inte föreskrivs i lag skall talan endast tas upp till sakprövning om klaganden gör gällande att hans rättigheter har åsidosatts genom förvaltningsbeslutet eller genom att en begäran om ett beslut eller annan åtgärd har avslagits eller inte har prövats.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Feuerbestattungsverein är en allmännyttig förening som driver ett krematorium i staden Halle. Föreningen begärde från Finanzamt upplysningar om det mervärdesskatteregistreringsnummer under vilket Finanzamt fattat det senaste beskattningsbeslutet gällande Lutherstadt Eisleben, en kommun som även den driver ett krematorium, och det datum som beskattningsbeslutet hade fattats. Feuerbestattungsverein gjorde i ansökan gällande att Lutherstadt Eislebens eventuella befrielse från mervärdesskatt möjliggjorde för kommunen att erbjuda kremeringstjänster till fördelaktigare priser än den föreningen kunde erbjuda.

9 Finanzamt avslog begäran om att lämna ut de efterfrågade upplysningarna genom beslut av den 25 juni 1998 och erinrade om sin skyldighet att säkerställa skattesekretessen.

10 Feuerbestattungsvereins begäran om omprövning av beslutet var resultatlös och föreningen väckte då talan vid Finanzgericht. Finanzgericht upphävde beslutet och ålade Finanzamt att fatta ett nytt beslut i frågan rörande Feuerbestattungsvereins begäran om upplysningar. Finanzgericht hänvisade bland annat till 30 § fjärde stycket punkt 1 och 30 § andra stycket punkt 1 a i AO. Enligt dessa bestämmelser är det tillåtet att offentliggöra information som myndigheten fått kännedom om i ett förvaltningsrättsligt ärende om den kan användas i ett skattemål. Finanzgericht konstaterade även att en eventuell talan som väcks av Feuerbestattungsverein mot de beskattningsbeslut som fattats avseende Lutherstadt Eisleben kunde tas upp till sakprövning, eftersom Feuerbestattungsverein kunde göra gällande att föreningens rättigheter har åsidosatts på grund av Lutherstadt Eislebens befrielse från mervärdesskatt eller på grund av att kommunen beskattats för lågt.

11 Finanzamt överklagade domen från Finanzgericht till Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof anser att frågan huruvida Feuerbestattungsverein, i egenskap av enskild entreprenör, kan göra gällande att den påstådda befrielsen från mervärdesskatt för Lutherstadt Eisleben eller den

omständigheten att denna kommun beskattats för lågt strider mot gällande rätt, kräver en tolkning av artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.

12 Enligt den nationella domstolen är villkoren i 30 § fjärde stycket punkt 1 i AO, avseende möjligheten att lämna ut uppgifter som omfattas av skattesekretessen, uppfyllda i detta mål.

13 Den nationella domstolen anser vidare att en talan som avses i 40 § första stycket i skatteprocesslagen, och som Feuerbestattungsverein har väckt i egenskap av konkurrent, endast kan tas upp till sakprövning om den som väcker en sådan talan kan visa att dennes rättigheter har åsidosatts genom ett förvaltningsbeslut eller genom att en begäran om ett beslut eller annan åtgärd har avslagits eller inte har prövats. Det är enligt den nationella domstolen endast möjligt att åsidosätta en tredje mans rättigheter, även när tredje man inte berörs av skatteskulden, om befrielsen från skattskyldighet eller den för låga beskattningen innebär att en regel åsidosätts som inte enbart har ett allmänintresse utan även skall skydda tredje mans intressen, även när tredje man inte berörs av skatteskulden.

14 Eftersom artikel 4.5 i sjätte direktivet enligt domstolens rättspraxis kan åberopas av offentligrättsliga organ för att tillvarata dessa organs rättigheter anser den nationella domstolen att det inte kan uteslutas att bestämmelsen även kan skydda privaträttsliga konkurrenter i den mån befrielse från skattskyldighet för offentligrättsliga organ kan leda till en snedvridning av konkurrensen av viss betydelse. Den nationella domstolen medger att även en annan tolkning av domstolens rättspraxis är möjlig. Enligt denna tolkning skall artikel 4.5 enbart säkerställa neutraliteten i mervärdesskattehänseende, utan att privaträttsliga konkurrenter därigenom ges några rättigheter.

15 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till EG-domstolen för förhandsavgörande:

”Kan en enskild skattskyldig, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att nämnda organ inte beskattas eller beskattas för lågt åberopa artikel 4.5 andra stycket i direktiv 77/388/EEG?”

Prövning av tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

16 Feuerbestattungsverein anser att frågan från den nationella domstolen skall besvaras jakande.

17 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att två villkor måste vara uppfyllda samtidigt för att regeln om befrielse från skatteplikt skall vara tillämplig, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ och att verksamheten utövas av detta organ i dess egenskap av offentlig myndighet (dom av den 14 december 2000 i mål C-244/98, Fazenda Pública, REG 2000, s. I-11435, punkt 15). Kommissionen har, för att besvara tolkningsfrågan, godtagit den nationella domstolens underförstådda antagande att Lutherstadt Eisleben, i målet vid den nationella domstolen, agerar som offentlig myndighet när den driver ett krematorium och att artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet således är tillämplig.

18 Kommissionen har erinrat om den rättspraxis som avser möjligheten att åberopa gemenskapsdirektiv (dom av den 16 juni 1966 i mål 57/65, Lütticke, REG 1966, s. 293, svensk specialutgåva, volym 1, s. 243, av den 4 december 1974 i mål 41/74, Van Duyn, REG 1974, s. 1337, svensk specialutgåva, volym 2, s. 389, och av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Fratelli Costanzo, REG 1989, s. 1839, svensk specialutgåva, volym 10, s. 83). Kommissionen anser att

när en skatterättslig bestämmelse har direkt effekt kan den åberopas, inte enbart av skattemyndigheten eller den skattskyldige utan även av tredje man som berörs av en sådan bestämmelse.

19 Kommissionen har hävdats att en talan som väcks i enlighet med den gemenskapsrättsliga principen om ett effektivt rättsskydd skall kunna tas upp till sakprövning även om detta inte föreskrivs i de nationella processrättsliga reglerna i ett sådant fall (dom av den 3 december 1992 i mål C-97/91, *Oleificio Borelli*, REG 1992, s. I-6313; svensk specialutgåva, volym 13, s. 205, punkt 13).

20 Kommissionen har därför föreslagit att den ställda tolkningsfrågan skall besvaras på så sätt att en enskild skattskyldig, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att detta organ inte beskattas eller beskattas för lågt kan åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att det framgår av begäran om förhandsavgörande att Feuerbestattungsverein är konkurrent till en kommun, som är ett offentligrättsligt organ och som bedriver ekonomisk verksamhet i sin egenskap av offentlig myndighet.

22 Eftersom Feuerbestattungsverein antog att Lutherstadt Eisleben genom sin befrielse från mervärdesskatt kunde erbjuda tjänster till ett mer fördelaktigt pris än Feuerbestattungsverein, begärde Feuerbestattungsverein hos skattemyndigheten, Finanzamt, upplysningar i denna fråga. Målet vid den nationella domstolen rör således Finanzamts vägran att lämna ut information om nämnda kommun, som omfattas av skattesekretess, till Feuerbestattungsverein.

23 Den nationella domstolen önskar framför allt att få klarhet i huruvida en enskild skattskyldig som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ kan åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet för att göra gällande att dennes rättigheter har åsidosatts, eftersom det offentligrättsliga organet är befriat från mervärdesskatt eller har beskattats för lågt.

24 Domstolen erinrar för det första om att syftet med artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet är att säkerställa principen om skatteneutralitet så att liknande, och således konkurrerande, tjänster inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, *Kingscrest Associates och Montecello*, REG 2005, s. I-4427, punkt 41) och så att denna bestämmelse avser den situationen att de offentligrättsliga organen inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem utövar verksamheter som även, i konkurrens med de offentligrättsliga organen, kan utövas av enskilda enligt en privaträttslig reglering eller på grundval av administrativa tillstånd. (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, REG 1989, s. 3233, punkt 22; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201).

25 I nämnda bestämmelse föreskrivs ett undantag från regeln att offentligrättsliga organ inte är skattskyldiga när det gäller verksamheter eller transaktioner som de utför i sin egenskap av myndigheter, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer (domen i de ovannämnda förenade målen *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, punkt 22).

26 Om följaktligen befrielsen från mervärdesskatt för den aktuella ekonomiska verksamheten skulle leda till en snedvridning av konkurrensen, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, skulle Lutherstadt Eislebens drift av ett krematorium vara skattepliktig med stöd av samma bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2001 i mål C-

276/98, kommissionen mot Portugal, REG 2001, s. I?1699, punkt 28).

27 Det ankommer på den nationella domstolen att göra en helhetsbedömning av de ekonomiska omständigheter som i det enskilda fallet kan motivera ett undantag från bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet för offentligrättsliga organ.

28 Det framgår för det andra av fast rättspraxis att ovillkorliga och tillräckligt precisa bestämmelser i ett direktiv kan åberopas av enskilda gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid. Bestämmelserna kan också åberopas i den mån de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot den berörda medlemsstaten (se, bland annat, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, och av den 20 maj 2003 i de förenade målen C?465/00, C-138/01 och C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl., REG 2003, s. I?4989, punkt 98).

29 Enskilda kan följaktligen vid nationell domstol och gentemot berörd medlemsstat åberopa bestämmelser i ett direktiv, bestämmelser som utifrån sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, i samtliga fall där den fulla tillämpningen av dessa inte har säkerställts. Det är således inte bara fråga om de fall där detta direktiv inte införlivats eller inte införlivats på ett korrekt sätt, utan också det fall där de nationella bestämmelserna genom vilka nämnda direktiv har införlivats korrekt inte tillämpas så att det resultat som avses med direktivet uppnås (dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I?6325, punkt 27).

30 Domstolen har redan slagit fast att eftersom de organ och den verksamhet som bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet gäller tydligt definieras i artikel 4.5 i sjätte direktivet motsvarar denna bestämmelse kriterierna för direkt effekt (domen i de ovannämnda förenade målen Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., punkterna 31 och 33).

31 Följaktligen kan, eftersom villkoren som angetts i punkterna 28 och 29 i denna dom är uppfyllda, en enskild, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att den verksamhet som nämnda organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet inte beskattas eller beskattas för lågt, åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet i ett mål som det vid den nationella domstolen mellan en enskild och den nationella skattemyndigheten.

32 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall tolkningsfrågan besvaras så, att en enskild, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att den verksamhet som nämnda organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet inte beskattas eller beskattas för lågt, kan åberopa artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet i ett mål som det vid den nationella domstolen mellan en enskild och den nationella skattemyndigheten.

Rättegångskostnader

33 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

En enskild, som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ och som gör gällande att det strider mot gällande rätt att den verksamhet som nämnda organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet inte beskattas eller beskattas för lågt, kan åberopa artikel 4.5 andra 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 i ett mål som det vid den nationella domstolen mellan en enskild och den nationella skattemyndigheten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.