

Mål C-344/22

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

27 maj 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

15 december 2021

Klagande:

Gemeinde A

Motpart:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

BESLUT

I målet mellan

Gemeinde A,

klagande,

ombud: [utelämnas],

mot Finanzamt,

motpart,

avseende mervärdesskatt åren 2009–2012,

har avdelning XI

efter den muntliga förhandlingen den 15 december 2021 fattat följande beslut:

Beslut

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:

1. Ska en kommun, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, som tar ut en ”kurortsavgift” (i form av ett visst belopp per vistelsedag) från besökare som vistas i kommunen (kurortsbesökare) med stöd av kommunala föreskrifter, för tillhandahållande av kurortsanläggningar (till exempel spapark, spabyggnad, gångvägar), anses bedriva en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom tillhandahållandet av kurortsanläggningarna till besökarna mot kurortsavgift även om kurortsanläggningarna redan är fritt tillgängliga för alla (följaktligen exempelvis även för invånare eller andra personer som inte är skyldiga att betala kurortsavgift)?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: I en sådan situation som den ovannämnda, utgör enbart kommunens territorium den relevanta geografiska marknaden vid prövningen av huruvida en behandling av kommunen som icke beskattningsbar person skulle leda till ”en betydande snedvridning av konkurrensen” i den mening som avses i artikel 13.1 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt?

II. [utelämnas].

Skäl

I.

- 1 Det är omtvistat huruvida klaganden, en offentligrättslig juridisk person, under de år som tvisten avser (2009–2012), har utövat en ekonomisk verksamhet och därför har rätt till avdrag för mervärdesskatt.
- 2 Klaganden, en kommun, är en statligt erkänd hälsokurort. Kommunens kurortsförvaltning drivs sedan den 1 januari 1997 (senast under beteckningen ”B”) i kommunalrättsligt hänseende som affärsverksamhet i kommunal regi (*Eigenbetrieb*) och är i bolagsskatterättsligt hänseende en kommersiell verksamhet (nedan kallat kurortsverksamhet).

- 3 Kommunen tog ut en kurortsavgift enligt 4 § i Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (kommunallagen för Baden-Württemberg, nedan kallad GemO) [utlämnas] jämförd med kommunens stadga [utlämnas] (lokala föreskrifter från kommun A [utlämnas]) enligt följande:

”§. . Uttag av en kurortsavgift

Kommunen påför en kurortsavgift för att täcka sina kostnader för att upprätta och underhålla de anläggningar som ställs till förfogande för spa- och rekreationsändamål samt evenemang som genomförs i detta syfte.

§. . Skyldighet att betala kurortsavgift

- 1) Samtliga personer som vistas i kommunen, men inte är bosatta i kommunen (personer med hemvist på annan ort), som har möjlighet att använda anläggningarna och delta i evenemangen i den mening som avses i §. är skyldiga att betala kurortsavgift.
- 2) Skyldiga att betala kurortsavgift är även kommuninvånare som huvudsakligen är bosatta i en annan kommun (schablonmässig årlig kurortsavgift), samt personer med hemvist på annan ort som av arbetsrelaterade skäl vistas i kurortskommunen för att delta i möten eller andra evenemang.
- 3) Kurortsavgiften tas inte ut från personer med hemvist på annan ort som arbetar eller studerar i kommunen. ...

§. . Kurortsavgiftens omfattning och storlek

- 1) Kurortsavgiften uppgår till ... per person och vistelsedag.
- 3) Ankomstdagen och avresedagen beräknas tillsammans som en vistelsedag.
- 4) Kommuninvånare som är skyldiga att erlägga kurortsavgift ska betala en schablonmässig kurortsavgift oberoende av vistelsens varaktighet och frekvens samt vilken årstid den äger rum. Denna uppgår till ... per person.

§. . Anmälningsskyldighet

- 1) Den som erbjuder inkvartering mot ersättning, driver en campingplats eller hyr ut sin lägenhet som semesterbostad till personer med hemvist på annan ort mot ersättning, är skyldig att anmäla ankomst respektive avresa för de personer som inkvarteras inom tre dagar från ankomsten [respektive] avresan. ...
- 2) Dessutom har reseföretag en anmälningsskyldighet när den ersättning som resedeltagarna betalat till företaget även omfattar kurortsavgiften. ...

§. . Uttag och överföring av kurortsavgiften

- 1) De personer som är anmälningsskyldiga enligt §. . stycke . . och . ska ta ut kurortsavgiften från de personer som är skyldiga att erlægga den och överföra den till kommunen, såvida inte ett beslut om kurortsavgift antas enligt §. . stycke. . Anmälningsskyldiga personer är ansvariga gentemot kommunen för att kurortsavgiften tas ut i dess helhet och på ett korrekt sätt.
...
- 4 Genom dessa intäkter finansierade kommunen under de år som tvisten avser upprättande, underhåll och sanering av kurortsanläggningar (till exempel spapark, spabyggnad, gångvägar). Dessa anläggningar är fritt tillgängliga för alla och något bevis på att kurortsavgiften har erlagts krävs inte.
- 5 Inom ramen för mervärdesskattedeklarationerna för de år som tvisten avser betraktade kommunen kurortavgiften som en ersättning för en mervärdesskattepliktig verksamhet (kurortsverksamhet) och begärde att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt för alla ingående transaktioner med koppling till turism.
- 6 Motparten (skattemyndigheten) genomförde en skatterevision. Handläggaren [utelämnas] företog [utelämnas] omfattande minskningar av de avdrag som gjorts gällande. Ingående mervärdesskatt som inte hade något samband med kurortsverksamheten godkändes inte. Dessutom beaktades enbart ingående mervärdesskatt som hänförde sig till spabyggnaden endast i den omfattning det hyrts ut mot vederlag. Handläggaren godkände inte mervärdesskatt från ingående transaktioner för gångvägar, stigar och andra inrättningar i spaparken.
- 7 Skattemyndigheten följde dessa fastställelser och meddelade den 20 mars 2015 motsvarande beslut om efterbeskattning. Efter att, utan framgång, ha begärt omprövning [utelämnas] överklagade kommunen till Finanzgericht Baden-Württemberg som ogillade talan genom dom av den 18 oktober 2018 – 1 K 1458/18, vilken offentliggjordes i Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019, s. 36. Finanzgericht ansåg att kommunen – utöver det (till viss del) privaträttsliga tillhandahållandet av spabyggnaden mot ersättning för evenemang och matservering – inte utövade näringsverksamhet vid påförandet av kurortsavgiften. Kommunen har inte tillhandahållit några tjänster som näringsidkare gentemot besökarna, eftersom en behandling av kommunen som icke beskattningsbar person inte leder till betydande snedvridningar av konkurrensen. Tjänsterna kan inte tillhandahållas fullt ut av privata aktörer, eftersom dessa inte kan tillgodose samma behov i förhållande till kurortsbesökarna. Eftersom ”driften av kurortsanläggningarna” mot kurortsavgift inte utgör någon näringsverksamhet är de deklarerade inkomsterna från påförandet av kurortsavgiften i övrigt inte föremål för mervärdesskatt och följaktligen ska den avdragsrätt som skattemyndigheten redan beviljat återkallas. Emellertid är det inte tillåtet att fastställa skatten till nackdel för kommunen.

- 8 I andra hand uppgav Finanzgericht att även om kommunen kan anses ha utövat näringsverksamhet mot en kurortsavgift genom ”driften av kurortsanläggningarna”, skulle det begärda (ytterligare) avdraget för ingående mervärdesskatt i vart fall nekas på grund av att det bristande sambandet mellan kostnaderna för upprättandet, underhållet och driften av anläggningarna och den (påstådda) ekonomiska verksamhet (kurortsverksamhet).
- 9 Kommunen har till stöd för sitt överklagande gjort gällande att materiella och formella regler åsidosatts. Den kräver utöver vad som ursprungligen yrkats även att ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt ska beaktas.
- 10 [utelämnas].

II.

- 11 Bundesfinanzhof har vilandeförklarat målet och hänskjutit ovannämnda frågor enligt artikel 267 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) till Europeiska unionens domstol för ett förhandsavgörande.

12 1. De relevanta bestämmelserna

13 a) Nationell rätt

14 1 § stycke 1 punkt 1 Umsatzsteuergesetzes (mervärdesskattelagen, UStG)

1) Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

1. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för näringsidkarens verksamhet. Skatteplikten bortfaller inte på grund av att transaktionen genomförs med stöd av lag eller myndighetsbeslut eller om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.

15 2 § styckena 1 och 3 UStG i den lydelse som gällde under de aktuella åren

1) Med näringsidkare avses den som självständigt bedriver rörelse eller utövar yrkesverksamhet. Med rörelse avses näringsidkarens hela näringsverksamhet eller yrkesmässiga verksamhet. Med närings- eller yrkesverksamhet avses all verksamhet som utövas varaktigt för att uppbära intäkter, även om vinstsyfte saknas eller om en förening endast utövar sin verksamhet 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. ...

16 12 § stycke 2 punkt 9 UStG

2) Skatten reduceras till 7 procent för följande transaktioner:

...

9. Transaktioner som har direkt samband med drift av simhallar samt tillhandahållande av medicinsk badverksamhet. Detsamma gäller för tillhandahållande av kurortsanläggningar såvida en kurortsavgift ska betalas. ...

17 15 § stycke 1 första meningen nr 1 första meningen UStG

1) Näringsidkaren får göra följande avdrag för ingående mervärdesskatt:

1. Lagstadgad skatt på leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs för näringsidkarens näringsverksamhet av en annan näringsidkare. ...

18 13 § stycke 1 första meningen i Straßengesetz für Baden-Württemberg (väglagen för delstaten Baden-Württemberg, StrG) i dess lydelse av den 11 maj 1992 (GBl. BW 1992, 329)

1) Var och en har rätt att använda allmänna vägar inom ramen för deras ändamål och normalt bruk samt inom gränserna för vägtrafikbestämmelserna (allmänt bruk).

19 4 § stycke 1 Gemeindeordnung (kommunallagen) (nedan kallad GemO)¹⁾
Kommunerna kan reglera sina självständiga angelägenheter genom stadga såvida det inte finns några lagbestämmelser. [utelämnas].

20 10 § styckena 2 och 3 GemO

2) Kommunerna ska inom ramen för sin behörighet inrätta de offentliga inrättningar som krävs för invånarnas ekonomiska, sociala och kulturella välbefinnande. Invånarna är inom ramen för gällande rätt berättigade att använda kommunens offentliga inrättningar enligt samma principer. De är skyldiga att bära de kommunala kostnaderna.

3) Personer som äger en fastighet i kommunen eller utövar näringsverksamhet och inte är bosatta i kommunen är på samma sätt berättigade att använda de offentliga inrättningar för fastighetsägare eller näringsidkare som finns i kommunen och är skyldiga att bidra till de kommunala kostnaderna för sin fastighet eller sin näringsverksamhet.

21 2 § första stycket Kommunalabgabengesetz (kommunalskattelagen) (KAG)

1) Kommunala avgifter uttas på grundval av kommunala föreskrifter. I föreskrifterna ska särskilt de betalningsskyldiga, avgiftens föremål, omfattning och storlek samt avgiftens uppkomst och utkrävbarhet fastställas.

22 b) Unionsrätt

23 Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. ...

24 Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

25 2. Den första tolkningsfrågan

Bundesfinanzhof anser inte att det är uteslutet att det, tvärtemot parternas samstämmiga uppfattning, redan saknas en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet i den här aktuella tvisten.

26 aa) För att det ska föreligga en avdragsrätt krävs det att de omtvistade ingående transaktionerna har samband med en tjänst som tillhandahålls mot ersättning. Vid en tolkning i överensstämmelse med direktivet krävs det enligt 15 § stycke 1 första meningen punkt 1 UStG att näringsidkaren avser att använda tjänsterna i sin näringsverksamhet (2 § stycke 1 UStG, artikel 9 i mervärdesskattedirektivet) och därmed i sin ekonomiska verksamhet för att tillhandahålla tjänster mot ersättning (1 § stycke 1 punkt 1 UStG, artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet) (fast rättspraxis, jämför (exempelvis) Bundesfinanzhofs (BFH) dom av den 9 februari 2012 – V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, punkt 19 och följande punkter, dom av den 15 april 2015 – V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, punkt 10, dom av den 21 oktober 2015 – XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, punkt 28, dom av den 2 december 2015 – V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, punkt 14, dom av den 18 september 2019 – XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, punkt 15).

27 bb) Frågan huruvida villkoren för ett utbyte av tjänster är uppfyllda ska därvid inte bedömas enligt civilrättsliga, utan uteslutande enligt mervärdesskatterättsliga bedömningskriterier, vilka följer av unionsrätten (se BFH:s dom av den 17 december 2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, punkt 17, dom av den 16

januari 2014 – V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, punkt 22, Bundesgerichtshofs dom av den 18 maj 2011 – VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, punkt 11 och där angiven rättspraxis, BFH:s dom av den 22 maj 2019 – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, punkt 18). Det utgör en unionsrättslig fråga – som ska bedömas oberoende av nationell rätt – huruvida betalningen av en ersättning görs som motprestation för tillhandahållandet av tjänster (se EU-domstolens dom av den 22 november 2018, C-295/17, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, punkt 68, BFH:s dom av den 21 december 2016 – XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punkt 29, och där angiven rättspraxis, dom av den 13 februari 2019 – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punkt 18, i BFH/NV 2019, 1256, punkt 18).

- 28 cc) För att det ska vara frågan om en tjänst mot ersättning krävs att det mellan leverantören och mottagaren föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som leverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, till exempel, EU-domstolens dom av den 18 juli 2007, C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, EU:C:2007:440, punkt 19, dom av den 23 december 2015, C-250/14 och C-289/14, Air France-KLM och Hop!-Brit Air, EU:C:2015:841, punkt 22, dom av den 22 juni 2016, C-11/15, Cesky rozhlas, , EU:C:2016:470, punkt 21, dom av den 18 januari 2017, C-37/16, SAWP, EU:C:2017:22, punkt 25, domen i målet Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, punkt 39, BFH:s dom i BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punkt 16 samt i BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punkt 16, i BFH/NV 2019, 1256, punkt 15). Mottagaren måste kunna identifieras. Mottagaren måste erhålla en fördel som leder till en konsumtion i den mening som avses inom den gemensamma mervärdesskatterätten (se, till exempel, BFH:s dom av den 7 juli 2005 – V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, under II.1., punkt 14 och där angiven rättspraxis från EU-domstolen, i BFH/NV 2014, 736, punkt 20, i BFH/NV 2019, 1256, punkt 16).
- 29 dd) Enligt BFH:s praxis krävs det för att det ska anses föreligga en fördel som kan konsumeras att tjänsten ger den individuella mottagaren en konkret fördel (se BFH:s dom av den 18 december 2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, under II.3.b, punkt 38, dom av den 28 maj 2013 – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, punkt 49). Om en tjänst finansieras genom (obligatoriska) avgifter är det inte frågan om någon tjänst mot ersättning om de fördelar som en tjänst medför (endast) indirekt kan härledas från de fördelar som i allmänhet uppkommer från hela sektorn eller en liknande sektor (se EU-domstolens dom av den 8 mars 1998, C-102/86, Apple and Pear Development Council, EU:C:1988:120, BFH:s dom av den 23 september 2020 – XI R 35/18, BFHE 271, 243, punkt 53 och följande punkter och där angiven rättspraxis).
- 30 ee) Mot denna bakgrund skulle förekomsten av en tjänst mot ersättning kunna uteslutas. Kommunens kurortsanläggningar står nämligen utan kostnad till allmänhetens förfogande och det krävs inte något bevis på att kurortsavgiften har erlagts. Kurortsanläggningarna kan således även användas utan kostnad av

personer som inte är skyldiga att erlägga kurortsavgiften (till exempel kommuninvånare eller dagsbesökare som övernattar i grannkommunerna). Om ett sådant synsätt är tillämpligt kan mottagaren inte identifieras. De personer som är skyldiga att erlägga kurortsavgiften har enligt det fastställande av de faktiska omständigheterna som Finanzgericht har gjort inte erhållit någon konkret fördel som kan konsumeras som går utöver den fördel som allmänheten erhåller, vilken även har rätt att använda kommunens kuranläggningar. Finanzgericht har inte fastställt att betalningen av kurortsavgiften skulle medföra rätt att erhålla några som helst tjänster som inte är tillgängliga för allmänheten. I detta sammanhang har BFH även redan slagit fast att en kurortsanläggning genom att den är öppen för allmän användning (i förevarande mål en promenad- och vandringsled) inte längre kan tillhöra anläggningar för vilka avgifter för användningen kan tas ut (se BFH:s dom av den 26 april 1990 – V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, se även Finanzgericht Münchens dom av den 24 juli 2013 – 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

- 31 b) Det föreligger emellertid tvivel rörande detta betraktelsesätt i unionsrättsligt hänseende i den mening som avses i artikel 267 tredje stycket FEUF.
- 32 Kommunen har med rätta påpekat att besökarna på grundval av de kommunala föreskrifterna ska betala kurortsavgiften för tillhandahållandet av kurortsanläggningarna (till exempel spapark, spabyggnad, gångvägar) med ett visst belopp per vistelsedag, vid en isolerad bedömning av rättsförhållandet mellan kommunen och besökarna, vilket innebär att betalningarna, vid en isolerad bedömning av detta rättsförhållande, utgör en motprestation för möjligheten att utnyttja kuranläggningarna. Huruvida denna slutsats ändras om invånare eller andra personer som inte är skyldiga att betala kurortsavgiften dessutom även erhåller fritt tillträde till kurortsanläggningarna anser Bundesfinanzhof inte vara helt klart i unionsrättsligt hänseende, trots den rättspraxis till vilken har hänvisats under II.2.a. Exempelvis har EU-domstolen i domen Gemeente Borsele (se EU-domstolens dom av den 12 maj 2016, C-520/14, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2016:334, punkt 27) prövat ett utbyte av tjänster som avsåg skolskjuts, fastän endast en tredjedel av föräldrarna betalade en avgift för transportkostnaderna. Bundesfinanzhof anser därför att det är osäkert huruvida den – vid en isolerad betraktelse av föreskrifterna om kurortsavgift – ska slå fast att det vid en helhetsbedömning inte ska anses föreligga något utbyte av tjänster mellan kommunen och de enskilda besökarna, eftersom var och en, det vill säga även personer som inte är skyldiga att betala kurortsavgift, på samma sätt kan använda anläggningarna fullt ut utan kostnad och besökarna således inte erhåller någon konkret fördel i förhållande till allmänheten som kan konsumeras.
- 33 Tolkningsfråga 1 följer härav.
- 34 c) Bundesfinanzhof hänvisar i samband med den första frågan till att Finanzgericht, som tillsammans med parterna har funnit att det är frågan om en ekonomisk verksamhet, ur sin synvinkel följaktligen konsekvent har underlåtit att fastställa vilken procentandel av kostnaderna för tillhandahållandet av

kurortsanläggningarna som täcks av den kurortsavgift som kommunen påför. Det är inte uteslutet att det är frågan om en verksamhet som alltid går med underskott, eftersom kurortsavgiften inte täcker kuranläggningarnas driftskostnader (se, avseende bristande täckning av driftskostnaderna som kriterium för att det anses föreligga en ekonomisk verksamhet, EU-domstolens dom av den 29 oktober 2009, C-246/08, kommissionen/Finland, EU:C:2009:671, punkt 50, domen Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, punkt 33, dom av den 22 februari 2018, C-182/17, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft, EU:C:2018:91, punkt 38, dom av den 15 april 2021, C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines och de la TVA, EU:C:2021:277, punkt 49). Om svaret på den första frågan, i strid med Bundesfinanzhofs uppfattning, skulle vara beroende av huruvida kurortsavgiften täcker driftskostnaderna, ber Bundesfinanzhof EU-domstolen om att ange detta i svaret.

35 3. Den andra tolkningsfrågan

Om den första frågan besvaras jakande skulle det även kunna hävdas att kommunen i egenskap av offentligrättslig juridisk person inte handlar som näringsidkare vid tillhandahållandet av kurortsanläggningarna, eftersom en behandling av kommunen som icke beskattningsbar person inte leder till betydande snedvridning av konkurrensen. Detta är dock inte heller helt klart enligt unionsrätten.

- 36 a) Den rättsliga grunden utgör 2 § stycke 3 UStG i tidigare lydelse (27 § stycke 22 och 22a UStG). Under de år som tvisten avser var 2b § första stycket UStG (vilken i stor utsträckning överensstämmer med 13 i mervärdesskattedirektivet) ännu inte tillämplig (27 § stycke 22 andra meningen UStG).
- 37 b) Även vid en tolkning av 2 § stycke 3 UStG i tidigare lydelse – trots dess lydelse, som väsentligt avviker från artikel 13 i mervärdesskattedirektivet – betraktades en offentligrättslig juridisk person emellertid endast som näringsidkare om den utövade en ekonomisk och således en fortlöpande verksamhet för att tillhandahålla tjänster mot ersättning (ekonomisk verksamhet). Om det därvid var frågan om en privaträttslig grund med stöd av avtal var inte några ytterligare villkor tillämpliga. Om verksamheten däremot ägde rum på offentligrättslig grund var kommunen endast näringsidkare om en behandling av kommunen som icke beskattningsbar person hade lett till betydande snedvridning av konkurrensen (se, exempelvis, BFH:s dom av den 15 april 2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, punkterna 14–48, och där angiven praxis från EU-domstolen, dom av den 3 mars 2011 – V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, punkt 21, dom av den 1 december 2011 – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, punkt 15, dom av den 14 mars 2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, punkt 28, dom av den 13 februari 2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, punkt 15, dom av den 3 augusti 2017 – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punkt 23).

- 38 c) Det kan inte ifrågasättas utifrån ett unionsrättsligt perspektiv att kommunen har bedrivit en verksamhet i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet som den utför i sin egenskap av offentlig myndighet (se EU-domstolens dom av den 29 oktober 2015, C-174/14, Saudacor, EU:C:2015:733, punkt 70 och följande punkter, dom av den 25 februari 2021, C-604/19, Gmina Wrocław, EU:C:2021:132, punkt 76 och följande punkter). Kommunen har genom tillhandahållandet av kurortsanläggningarna agerat inom ramen för särskilda offentligrättsliga författningar (13 § stycke 1 StrG, 10 § styckena 2 och 3 GemO) och har därvid utövat sin befogenhet att ta ut kommunala avgifter i egenskap av offentlig myndighet (4 § GemO jämförd med 2 §, 8 § stycke 2 och 43 § KAG).
- 39 d) Att kommunen uppbär avgifter i samband med sin verksamhet såsom anges ovan under punkt c utgör inte hinder mot att den handlar som näringsidkare (artikel 13.1 första stycket andra ledet i mervärdesskattedirektivet). Även om EU-domstolen vid besvarandet av den första frågan skulle fastställa att transaktionerna är mervärdesskattepliktiga, påverkas detta förhållande inte heller av att transaktionerna genomförs med stöd av lag eller myndighetsbeslut (1 § stycke 1 punkt 1 andra meningen UStG).
- 40 e) I överklagandeförfarandet skulle det enligt bedömningsgrunderna i det förfarandet kunna hävdas att Finanzgerichts faktiska bedömning, att det inte medför betydande snedvridning av konkurrensen om kommunen klassificeras som inte utgörande näringsidkare, inte kan ifrågasättas i enlighet med lagstiftningen om överklagande till högsta instans. Detta bekräftas i huvudsak av EU-domstolens dom av den 16 september 2008, C-288/07, (EU:C:2008:505), domen Saudacor (EU:C:2015:733, punkt 74) och dom av den 19 januari 2017, C-344/15, National Roads Authority (EU:C:2017:28, punkt 44) samt på BFH:s dom i BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punkt 24 samt Finanzgerichts fastställande av de faktiska omständigheterna. Finanzgericht har angett att kommunens tjänster inte kan tillhandahållas fullt ut på plats av privata leverantörer, eftersom det inte är möjligt för privata leverantörer att tillgodose kurortsgästernas behov. Även om privata leverantörer (åtminstone delvis) kan erbjuda anläggningar som är jämförbara med kommunens för spa- och rekreationsändamål, kan de inte ta ut någon kurortsavgift, eftersom uteslutande offentliga myndigheter får fatta beslut om och påföra sådana avgifter. Finanzgericht har således gjort en bedömning av konkurrensen i kommunen, utan att beakta situationen i grannkommunerna, i delstaten Baden-Württemberg eller i landet som helhet och ansåg inte att det förelåg någon potentiell konkurrens i kommunen. Finanzgericht har inte fastställt huruvida det kan uppkomma snedvridningar av konkurrensen i förhållande till grannkommunerna.
- 41 Vid den muntliga förhandlingen har kommunen emellertid gjort gällande att det föreligger konkurrens med grannkommunerna X och Y (båda kommunerna är belägna cirka tio kilometer från kommun A). Även dessa båda kommuner är kurorter, i vilka kurbehandlingar emellertid erbjuds av ett privaträttsligt bolag med begränsat ansvar (GmbH) på privaträttslig grund. Finanzgericht rättsliga

utgångspunkt att endast betrakta kommunens område som marknad är således felaktig.

- 42 f) På grund av dessa invändningar anser Bundesfinanzhof att det är osäkert huruvida Finanzgericht har baserat sin faktiska bedömning på korrekta unionsrättsliga principer.
- 43 1) Bundesfinanzhof anser att tvisten uppvisar vissa likheter med målet Isle of Wight Council m.fl. (EU:C:2008:505).
- 44 Isle of Wight Council förvaltrade en ö och tog ut parkeringsavgifter på ön, för vilka Isle of Wight Council inte ansåg att någon mervärdesskatt fick tas ut. Den brittiska domstolen i första instans biföll talan genom att beakta varje enskild myndighet individuellt och slog fast att det inte förelåg betydande snedvridning av konkurrensen för någon av dem, däribland även för Isle of Wight Council.
- 45 EU-domstolens stora avdelning beslutade däremot att bedömningen skulle göras utifrån den aktuella verksamheten som sådan, utan att denna bedömning skulle avse någon särskild lokal marknad. Offentligrättsliga organs skattskyldighet för mervärdesskatt följer av utövandet av en given verksamhet som sådan, oberoende av om nämnda offentligrättsliga organ är utsatta för konkurrens på den lokala marknad där verksamheten bedrivs (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 40). Detta resultat stöds dessutom av principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 41). Enligt den argumentation som de lokala myndigheterna har framlagt behandlas emellertid endast vissa lokala myndigheter och inte andra som skattskyldiga för mervärdesskatt, beroende på om det föreligger en konkurrenssnedvridning på var och en av de lokala marknader där dessa lokala myndigheter är verksamma, fastän de tjänster som tillhandahålls i huvudsak är desamma. Denna uppfattning medför således även att vissa offentligrättsliga organ behandlas annorlunda än andra offentligrättsliga organ (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 45). Om nämnda snedvridning däremot analyseras utifrån verksamheten som sådan, oberoende av de konkurrensförhållanden som råder på en given lokal marknad, säkerställs principen om skatteneutralitet, eftersom alla offentligrättsliga organ antingen är skattskyldiga eller befriade från skattskyldighet för mervärdesskatt (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 46). Påståendet om att konkurrenssnedvridning ska bedömas utifrån var och en av de lokala marknaderna förutsätter dessutom att det, på basis av ekonomiska analyser som ofta är komplicerade, företas en systematisk prövning av konkurrensvillkoren på en mängd lokala marknader. Dessa marknader kan visa sig särskilt svåra att fastställa, eftersom avgränsningen av dem inte nödvändigtvis sammanfaller med de lokala myndigheternas territoriella behörighet. Det kan dessutom finnas flera lokala marknader inom en lokal myndighets geografiska område (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 49). Detta kan ge upphov till många tvister (EU-domstolens dom Isle of Wight Council m.fl., EU:C:2008:505, punkt 50). Varken de lokala myndigheterna eller de privata

aktörerna kan, med den säkerhet som krävs för att de ska kunna bedriva sin verksamhet, förutse om de lokala myndigheternas tjänster på en given lokal marknad kommer att vara mervärdesskattepliktiga eller inte. Detta kan äventyra principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet (EU-domstolens dom *Isle of Wight Council* m.fl., EU:C:2008:505, punkterna 51 och 52).

- 46 Detta resonemang från EU-domstolen talar under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, i vilken en kommun i egenskap av offentligrättslig juridisk person har tillhandahållit en tjänst på offentligrättslig grund, vilken eventuellt tillhandahålls på privaträttslig grund i grannkommunerna av ett bolag med begränsat ansvar i egenskap av privaträttslig juridisk person som tillhör den aktuella kommunen, trots det förhållandet att en kurortsavgift tas ut för att finansiera den, för att Finanzgericht felaktigt kan ha begränsat prövningen huruvida det föreligger betydande snedvridning av konkurrensen till kommunens territorium.
- 47 2) EU-domstolen har emellertid bland annat i dom av den 13 december 2007, C-408/06, *Götz* (EU:C:2007:789) och domen *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), till vilka Finanzgericht har hänvisat, fastställt att det inte föreligger betydande snedvridning av konkurrensen i vissa ”monopol”-situationer för en viss del av den aktuella medlemsstaten, vilket gör att det uppkommer osäkerhet hur unionsrätten ska tolkas i den mening som avses i artikel 267 tredje stycket FEUF. Tolkningsfråga 2 följer härav.

48 4. Huruvida tolkningsfrågorna är relevanta

Båda tolkningsfrågorna är relevanta för att avgöra tvisten.

- 49 a) Om den första frågan ska besvaras nekande ska talan ogillas. Detsamma gäller om den relevanta geografiska marknaden, efter besvarandet av den andra tolkningsfrågan, endast utgör kommunens territorium, vilket Finanzgericht har antagit med hänvisning till EU-domstolens dom i målet *National Roads Authority* (EU:C:2017:28) samt BFH:s dom i BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) Om den första frågan däremot ska besvaras jakande och den andra frågan nekande, ska Bundesfinanzhof återförvisa tvisten till Finanzgericht så att sistnämnda domstol kan genomföra konkurrensprövningen för den aktuella verksamheten som sådan (utan begränsning till kommunens territorium). När det gäller den alternativa grund som Finanzgericht har åberopat, att kommunen även ska nekas den avdragsrätt som gjorts gällande på grund av att det saknas samband mellan kostnaderna för upprättande, underhåll och drift av anläggningarna och den (påstådda) ekonomiska verksamheten (kurortsverksamhet), måste Bundesfinanzhof ålägga Finanzgericht att genomföra en ny prövning med beaktande av rättsprinciperna i EU-domstolens dom av den 22 oktober 2015, C-126/14, *Sveda* (EU:C:2015:712), dom av den 14 september 2017, C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683) och dom av den

16 september 2020, C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712).

51 5. Rättslig grund för hänskjutandet, underordnade beslut

Den rättsliga grunden för hänskjutandet till EU-domstolen är artikel 267 tredje stycket FEUF. [utelämnas].

ARBETSDOKUMENT