

Sag C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

mod

Finanzamt Klagenfurt

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

»Moms – retten til at fradrage indgående afgift – begrebet økonomisk virksomhed – et politisk partis delstatsorganisation – reklamevirksomhed til fordel for partiets kredsorganisationer – de med denne virksomhed forbundne udgifter overstiger indtægterne«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2

(Rådets direktiv 77/388, art. 4, stk. 1 og 2)

Artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at aktiviteter vedrørende ekstern reklame ydet af en afdeling af et politisk parti i en medlemsstat ikke skal anses for at udgøre økonomisk virksomhed. Sådanne former for virksomhed gør det således ikke muligt at opnå indtægter af en vis varig karakter, idet det alene er indtægterne, der stammer fra offentlig finansiering og partimedlemmernes kontingenter, der har en vis varig karakter og dækker de tab, som fremkommer ved aktiviteter vedrørende ekstern reklame. Ved en sådan reklamevirksomhed udøver et politisk parti således i forbindelse med opfyldelsen af sine politiske mål en kommunikationsaktivitet, der skal udsprede partiets idéer som politisk organisation. Ved udøvelsen af denne virksomhed er nævnte politiske parti imidlertid ikke deltager på noget som helst marked.

(jf. præmis 21, 23 og 24 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

6. oktober 2009 (*)

»Moms – retten til at fradrage indgående afgift – begrebet økonomisk virksomhed – et politisk partis delstatsorganisation – reklamevirksomhed til fordel for partiets kredsorganisationer – de med denne virksomhed forbundne udgifter overstiger indtægterne«

I sag C-267/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Østrig), ved afgørelse af 16. juni 2008, indgået til Domstolen den 20. juni 2008, i sagen:

SPÖ Landesorganisation Kärnten

mod

Finanzamt Klagenfurt,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (refererende dommer), L. Bay Larsen og C. Toader,

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: fuldmægtig K. Malashek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. april 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Finanzamt Klagenfurt ved J. Wogrin, som befuldmægtiget, bistået af Rechtsanwalt G. Lackner
- den græske regering ved O. Patsopoulou, S. Trekli og V. Karra, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. juli 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem SPÖ Landesorganisation Kärnten, partiafdeling for det østrigske socialdemokratiske parti i delstaten Kärnten (herefter »Landesorganisation«), og Finanzamt Klagenfurt, angående spørgsmålet om den skattemæssige behandling – med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«) – af visse former for reklamevirksomhed udøvet af denne afdeling for det pågældende partis kreds- og distriktsorganisationer i Kärnten fra 1998 til 2004.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette momsdirektivs artikel 4 er affattet således:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

[...]«

Nationale bestemmelser

4 Artikel 1 i lov om partier (Parteiengesetz), som har forfatningsrang, bestemmer følgende:

»(1) Eksistensen og mangfoldigheden af politiske partier udgør væsentlige dele af Republikken Østrigs demokratiske samfund [artikel 1 i den østrigske forbundsforfatning].

(2) Til de politiske partiers opgaver hører bidrag til den politiske meningsdannelse.

[...]«

5 I henhold til artikel 6 i lov om ændring af afgifter fra 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975) skal politiske partier ved anvendelsen af de i § 3, stk. 3, i forbundsafgiftsloven (Bundesabgabenordnung) fastsatte afgiftsforskrifter behandles som offentligretlige organer, når de i henhold til artikel 1 i lov om partier udgør juridiske personer.

6 § 2 i lov om omsætningsafgift fra 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) definerer begrebet virksomhed og erhvervsmæssig virksomhed. I denne bestemmelses stk. 3 behandles offentligretlige organers stilling.

7 Det følger af den nævnte § 2, stk. 3, at offentligretlige organer – bortset fra undtagelser, der ikke er relevante i denne sag – udelukkende udøver erhverv eller faglig virksomhed i forbindelse med deres erhvervsvirksomhed som omhandlet af § 2 i lov om beskatning af selskaber fra 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988).

8 § 2 i denne lov definerer et offentligt organs erhvervsvirksomhed således:

»(1) Ved et offentligretligt organ, der driver erhvervsvirksomhed, forstås ethvert organ, der er

– økonomisk selvstændigt og

– udelukkende eller hovedsageligt udøver en vedvarende og betydelig privatøkonomisk virksomhed

– og hvis mål er opnåelse af indtægter eller, i tilfælde af manglende deltagelse i den almindelige økonomiske omsætning, andre økonomiske fordele

– og som ikke driver virksomhed inden for land- og skovbrug (§ 21 i lov om indkomstbeskatning fra 1988 [Einkommensteuergesetz 1988]).

Det kræves ikke, at der foreligger hensigt til at opnå vinding. Organets virksomhed udgør altid erhvervsvirksomhed.

[...]

(4) En erhvervsvirksomhed er ubegrænset afgiftspligtig, selv om der er tale om et offentligretligt organ.

(5) Der foreligger ingen privatøkonomisk virksomhed som omhandlet af stk. 1, når virksomheden overvejende vedrører offentlige myndighedsfunktioner (offentlig virksomhed). En udøvelse af offentlig myndighed foreligger især ved ydelser, som modtageren er forpligtet til at acceptere på grund af lov eller administrative bestemmelser.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Hovedsagen er anlagt af Landesorganisation. Denne afdeling, der har status som juridisk person, gennemførte visse aktiviteter for sine kreds- og distriktsorganisationer vedrørende public relations, reklame- og oplysningsvirksomhed, der betegnes som »ekstern reklame«. Afdelingen købte bl.a. op til valgene reklamemateriale, som den herefter mod fakturering videregav til de enkelte kreds- og distriktsorganisationer alt efter deres behov, og den organiserede også det årlige SPÖ-bal.

10 Det er mellem parterne i hovedsagen omtvistet, hvorvidt Landesorganisation ifølge sjette momsdirektiv skal anses for at være en afgiftspligtig person i forbindelse med dens aktiviteter vedrørende ekstern reklame for dens underafdelinger, og om den følgelig i denne forbindelse har ret til fradrag for indgående moms.

11 Ifølge den forelæggende rets konstateringer blev de indtægter, som Landesorganisation oppebar fra 1998 til 2004, hovedsageligt opnået ved viderefaktureringen af ydelserne til kreds- og distriktsorganisationerne samt fra entreindtægterne ved afholdelsen af SPÖ-ballet. Til gengæld blev kun en lille brøkdel af Landesorganisations udgifter faktureret til underafdelingerne. Sidstnævnte dækker Landesorganisations udgifter alt efter evne – uden at der findes forud fastlagte regler, der skal overholdes – hvilket fører til, at Landesorganisation selv bærer hovedparten af de omkostninger, der er forbundet med den pågældende reklamevirksomhed. De deraf følgende tab har kunnet opvejes af pengeydelse i form af offentlig støtte, medlemmernes bidrag, disses medlemskontingent samt gaver.

12 Det var først fra 2004, at ydelser, som ikke kunne faktureres en specifik modtager, blev

faktureret kredsafdelingerne i form af en »reklameafgift«. Størrelsen af denne afgift afhang dels af antallet af partimedlemmer i hver enkelt kreds, dels af antallet af parlamentsmedlemmer, der kom fra denne kreds.

13 Unabhängiger Finanzsenat, Auenstelle Klagenfurt, har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 4, stk. 1, i sjette [moms]direktiv [...] fortolkes således, at »ekstern reklame« (Auenwerbung), der foretages af et politisk partis regionale afdeling, der er en juridisk person, i form af public relations, oplysningsvirksomhed, gennemførelse af partimder, levering af reklamemateriale til kredsorganisationerne og organisering og afholdelse af et årligt bal (»SP-Ball«), anses for økonomisk virksomhed, når der herved opnås indtægter fra den (delvise) viderefakturering af udgifterne ved den »eksterne reklame« til de øvrige partiafdelinger (kredsafdelinger mv.), som også er juridiske personer, og entreindtægter ved afholdelsen af ballet?

2) Foreligger der også en »økonomisk virksomhed« som omhandlet af artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv, selv om de under første spørgsmål nævnte aktiviteter »reflekterer« på den regionale afdeling, og denne derfor også profiterer heraf? Det følger af sagens natur, at også partiet som sådant med disse aktiviteter samtidig propaganderer om ikke principalt, så dog som en uomgængelig følge heraf, for dets politiske mål og idéer.

3) Kan der også tales om »økonomisk virksomhed« som nævnt ovenfor, nr udgifterne ved den »eksterne reklame« vedvarende med det flerdobbelte overstiger de herved opnåede indtægter ved viderefaktureringen af udgifterne og indtægterne ved afholdelsen af ballet?

4) Foreligger der også »en økonomisk virksomhed«, når viderefaktureringen af udgifterne ikke sker efter umiddelbart klare økonomiske kriterier (f.eks. fordeling af omkostningerne efter anvendelse eller brug), og det reelt tilkommer underorganisationerne selv at bestemme, om og i hvilket omfang de vil dække den regionale afdelings udgifter?

5) Foreligger der også »en økonomisk virksomhed«, når faktureringen af reklameydelserne til underorganisationerne sker i form af en udgiftsfordeling, hvis størrelse dels afhænger af antallet af den pågældende underorganisations medlemmer, dels af antallet af dens valgte parlamentsreprsentanter?

6) Skal ikke-afgiftspligtige ydelser fra det offentlige [som f.eks. partistøtte efter Kärnten Parteienfrderungsgesetz] (lov om partistøtte i delstaten Kärnten) ved spørgsmålet, om der foreligger en økonomisk virksomhed, ligeledes tages i betragtning som økonomiske fordele?

7) Såfremt den såkaldte »eksterne reklame« isoleret betragtet udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet af artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv, stilles følgende spørgsmål: Er den omstændighed, at public relations og valgpropaganda udgør politiske partiers hovedvirksomhed og er en uomgængelig betingelse for gennemførelse af deres politiske mål og programmer, til hinder for at kvalificere denne virksomhed som »økonomisk virksomhed«?

8) Er den af appellantens ydede virksomhed betegnet som »ekstern reklame« af en sådan karakter, at den kan sidestilles med erhvervsmessige reklamebureauers virksomhed som omhandlet af bilag D (punkt 10) i sjette momsdirektiv, eller svarer den efter sit indhold til sådan virksomhed? Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, kan omfanget af den udøvede virksomhed, henset til den foreliggende indtægts-udgiftsstruktur i det af appelsagen omfattede tidsrum, da kvalificeres som »ikke ubetydeligt«?

Om de præjudicielle spørgsmål

14 Med disse spørgsmål, som skal behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv skal fortolkes således, at aktiviteter vedrørende ekstern reklame ydet af en afdeling af et politisk parti i en medlemsstat skal anses for at være økonomisk virksomhed.

15 I henhold til artikel 4, stk. 1, i sjette momsdirektiv anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i samme artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i nævnte stk. 2, således at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

16 I denne henseende skal det bemærkes, at selv om der ved sjette momsdirektivs artikel 4 er givet momsens et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af bestemmelsen (jf. domme af 26.6.2007, sag C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., Sml. I, s. 5189, præmis 34, og sag C-369/04, Hutchison 3G m.fl., Sml. I, s. 5247, præmis 28).

17 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at gennemgangen af definitionerne afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed viser det vide anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, og dets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 47, dommen i sagen T-Mobile Austria m.fl., præmis 35, og i sagen Hutchison 3G m.fl., præmis 29).

18 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den virksomhed, der i hovedsagen udøves af Landesorganisation, bestod i at iværksætte aktiviteter i form af public relations, oplysningsvirksomhed, gennemførelse af partimøder, levering af reklamemateriale til andre SPÖ-afdelinger og organisering og afholdelse af et årligt bal.

19 Det bemærkes hertil for det første, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der derfor, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og det modtagne vederlag. Det kan herefter fastslås, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 13 og 14 og den deri nævnte retspraksis).

20 For det andet skal det præciseres, at begrebet »udnyttelse« inden for rammerne af artikel 4, stk. 2, i sjette momsdirektiv, i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, som foretages med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 48, og af 21.10.2004, sag C-8/03, BBL, Sml. I, s. 10157, præmis 36).

21 I denne henseende skal det bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed – som beskrevet i denne doms præmis 18 – består i reklame. I det foreliggende tilfælde gør denne udnyttelse det imidlertid ikke muligt at opnå indtægter af en vis varig karakter.

22 Det skal nemlig fastslås, at SPÖ for at sikre kontinuiteten i dets aktiviteter finansieres af støtte fra det offentlige i overensstemmelse med de østrigske bestemmelser om finansiering af politiske partier, forskellige gaver og bidrag fra partiets medlemmer.

23 Følgelig er det alene indtægterne, der stammer fra offentlig finansiering og partimedlemmernes kontingenter, der har en vis varig karakter, idet disse indtægter bl.a. dækker de tab, som fremkommer ved den i hovedsagen omhandlede virksomhed.

24 Ved en sådan virksomhed udøver SPÖ således i forbindelse med opfyldelsen af sine politiske mål en kommunikationsaktivitet, der skal udsprede partiets idéer som politisk organisation. SPÖ's virksomhed – gennem bl.a. Landesorganisation – er især at bidrage til den offentlige meningsdannelse med henblik på at deltage i udøvelsen af den politiske magt. Ved udøvelsen af denne virksomhed er SPÖ imidlertid ikke deltager på noget som helst marked.

25 Den i hovedsagen omhandlede virksomhed kan følgelig ikke udgøre »økonomisk virksomhed« som omhandlet i artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv.

26 På baggrund af det ovenfor anførte skal artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv fortolkes således, at aktiviteter vedrørende ekstern reklame ydet af en afdeling af et politisk parti i en medlemsstat ikke skal anses for at udgøre økonomisk virksomhed.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 4, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at aktiviteter vedrørende ekstern reklame ydet af en afdeling af et politisk parti i en medlemsstat ikke skal anses for at udgøre økonomisk virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: tysk.