

61997J0338

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 8. juni 1999. - Erna Pelzl m.fl. mod Steiermärkische Landesregierung (C-338/97), Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. mod Tiroler Landesregierung (C-344/97) og STUAG Bau-Aktiengesellschaft mod Kärntner Landesregierung (C-390/97). - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Verwaltungsgerichtshof - Østrig. - Artikel 33 i sjette direktiv 77/388/EØF - Omsætningsafgifter - Bidrag til turistforbund og til en fond til fremme af turismen. - Forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-03319

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - forbud mod opkrævning af andre nationale afgifter med karakter af omsætningsafgift - formaal - begrebet »omsætningsafgifter« - rækkevidde - bidrag som de turismeafgifter, der er indført af visse østrigske delstater - ikke omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 33)

Sammendrag

Sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, særlig dettes artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag som de turismeafgifter, der er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz, som skal betales af de virksomheder, der har en økonomisk interesse i turismen, og som principielt beregnes på grundlag af den årlige omsætning og ikke er forbundet med en fradragsret for indgående afgift. Et saadant bidrag skal nemlig ikke svares af omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer ikke den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som merværdiafgift. Der gælder ingen fradragsret for indgående afgift, og desuden væltes afgiften ikke over på den endelige forbruger, saaledes som det er kendetegnende for merværdiafgift, og den er ikke proportional med de priser, der skal betales af kunden i forbindelse med hvert enkelt salg eller hver enkelt tjenesteydelse.

Dommens præmisser

1 Ved to kendelser af 12. august 1997 og en kendelse af 27. oktober 1997, indgaaet til Domstolen henholdsvis den 29. september, den 2. oktober og den 17. november 1997, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalene er rejst under sager, der er anlagt af Erna Pelzl m.fl. mod Steiermaerkische Landesregierung, af Wiener Staedtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. mod Tiroler Landesregierung og af STUAG Bau-Aktiengesellschaft mod Kaerntner Landesregierung. Sagerne angaar det forhold, at sagsoegerne i hovedsagerne er blevet paalagt at betale afgifter til fremme af turismen, som er indfoert ved Steiermaerkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kaerntner Fremdenverkehrsabgabegesetz.

3 Betalingen af de paagaeldende bidrag har til formaal at fremme turismen i de respektive delstater. I Steiermark gaar afgiftsprovenuet til de lokale turistforbund. I Tirol indbetales det delvis til de lokale turistforbund og delvis til en fond til fremme af turismen, Tourismusfoerderungsfonds. I Kaernten deles det mellem delstaten og kommunerne.

4 Hver af disse afgifter skal som udgangspunkt betales af alle virksomheder, som har en direkte eller indirekte oekonomisk interesse i turismen, og som har deres hjemsted eller et forretningssted i Tirol, i Kaernten eller i en af de kommuner i Steiermark, der er naevnt i Steiermaerkisches Tourismusgesetz, som finder anvendelse paa stoerstedelen af, men ikke hele Steiermark's omraade.

5 Bidraget opkraeves efter forskellige satser alt efter den nytte, den afgiftspligtige virksomhed har af turismen, maalt paa grundlag af dens indplacering i en erhvervskategori og - i Steiermark og Tirol - klassificeringen af den kommune, hvor virksomheden har hjemsted.

6 Beregningsgrundlaget for bidraget er, som udgangspunkt og med forbehold af visse fritagelser, den aarlige afgiftspligtige omsaetning - som defineret i forbundsstatens Umsatzsteuergesetz - der er opnaaet i den paagaeldende delstat.

7 Erna Pelzl m.fl., Wiener Staedtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. og STUAG Bau-Aktiengesellschaft har anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof til proevelse af afvisningen af deres klager over de administrative afgoerelser, hvorved de blev paalagt at betale turismeafgift. De goer bl.a. gaeldende, at disse bidrag strider mod artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv, hvori det hedder: »Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser ... er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfoerer afgifter paa forsikringsaftaler, afgifter paa spil og vaeddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift ...«.

8 Verwaltungsgerichtshof er i tvivl om, hvorvidt turismeafgifterne er forenelige med sjette direktivs artikel 33, og har derfor besluttet at udsaette sagerne og at forelaegge Domstolen foelgende præjudicielle spoergsmaal:

Sag C-338/97

»Er artikel 33, stk. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem:

ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) til hinder for at opretholde en afgift (paa grund af dens karakter af omsaetningsafgift), som i en delstat i en af De Europaeiske Faellesskabers medlemsstater

- i hvert kalenderaar skal betales af alle virksomheder, som har en direkte eller indirekte interesse i turismen, og har deres hjemsted eller et forretningssted inden for et afgraenset, naermere beskrevet omraade, idet omraaderne tilsammen naesten omfatter hele delstaten, og

- hvis stoerrelse i det vaesentlige er proportional med den omsaetning, virksomheden foerst og fremmest i denne delstat har haft i et kalenderaar, idet bidragssatsen dog er forskellig alt efter turismens intensitet i det paagaeldende omraade og den nytte, den paagaeldende erhvervsgren (erhvervskategori) ifoelge lovgiver antages at have af turismen, og

- ikke er forbundet med en fradragsret for indgaaende afgift?»

Sag C-344/97

»Skal artikel 33, stk. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (77/388/EOEF, EFT 1977 L 145, sjette momsdirektiv), for saa vidt angaar kriteriet 'karakter af omsaetningsafgift' fortolkes saaledes, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstat afkraever virksomheder en turismeafgift (bidrag), som er udformet paa en saadan maade,

- at afgiften skal betales af de virksomheder, der har en direkte eller indirekte interesse i turismen, og dermed af et stort antal virksomheder, men ikke af alle virksomheder

- at bidraget tilfalder et lokalt turistforbund til finansiering af foranstaltninger til fremme af turismen eller en fond, der dækker hele delstatens omraade

- at beregningsgrundlaget er den aarlige omsaetning med bestemte undtagelser, f.eks. med undtagelse af omsaetningen i forbindelse med ydelser til aftagere, der har bopael (hjemsted) uden for reglernes anvendelsesomraade, saafremt der ikke er tale om ydelser til et forretningssted inden for reglernes geografiske anvendelsesomraade (delstaten i den paagaeldende medlemsstat, der er en forbundsstat) eller ydelser til den endelige forbruger, og med undtagelse af omsaetningen i forbindelse med andre ydelser, saafremt de ikke udelukkende eller overvejende er praesteret inden for reglernes geografiske anvendelsesomraade (delstaten i medlemsstaten)

- at afgiftens stoerrelse afhaenger af den nytte, den afgiftspligtiges branche ifoelge lovgiver antages at have af turismen

- at afgiften er hoejere i omraader med intensiv turisme end i andre omraader, og

- at der ikke er fradragsret for indgaaende afgift?»

Sag C-390/97

»Er artikel 33, stk. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) til hinder for at opretholde en afgift (paa grund af dens karakter af omsætningsafgift), som i en delstat i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater i hvert kalenderaar skal betales af alle virksomheder, som har en direkte eller indirekte interesse i turismen, og har deres hjemsted eller et forretningssted inden for denne delstat, og hvis størrelse i det væsentlige er proportional med den omsætning, virksomheden i denne delstat har haft i et kalenderaar, idet bidragssatsen dog er forskellig alt efter den nytte, den paagaeldende erhvervsgren (erhvervskategori) ifølge lovgiver antages at have af turismen, og ikke er forbundet med en fradragsret for indgaaende afgift?«

9 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 18. november 1997 er sagerne C-338/97 og C-344/97 blevet forenet med henblik paa den skriftlige og den mundtlige forhandling samt dommen. Ved kendelse afsagt af formanden for Domstolens Femte Afdeling den 15. december 1998 er de forenede sager C-338/97 og C-344/97 og sag C-390/97 blevet forenet med henblik paa den mundtlige forhandling og dommen.

10 Med de tre spoergsmaal, som boer behandles samlet, oensker den forelaeggende ret naermere bestemt oplyst, om sjette direktiv, saerlig dettes artikel 33, er til hinder for et bidrag som dem, der er indfoert ved Steiermaerkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kaerntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, der har en oekonomisk interesse i turismen, og som principielt beregnes paa grundlag af den aarlige omsætning og ikke er forbundet med en fradragsret for indgaaende afgift.

11 Steiermaerkische Landesregierung, Tiroler Landesregierung, den oestrigske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at sjette direktiv ikke er til hinder for et saadant bidrag. De har gjort gaeldende, at bidraget ikke er en omsætningsafgift, der er forbudt efter sjette direktivs artikel 33, da det ikke kan sammenlignes med merværdiafgift (herefter »moms«) og ikke griber ind i det fælles momssystemets funktion.

12 Sagsoegerne i hovedsagerne har gjort gaeldende, at et saadant bidrag maa betragtes som en omsætningsafgift, der griber ind i det fælles momssystem og er forbudt efter sjette direktivs artikel 33.

13 I denne forbindelse skal der henvises til de maal, som er soegt gennemfoert med det fælles momssystem.

14 Det fremgaar af betragtningerne til Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »foerste direktiv«), at harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal danne grundlag for at etablere et fælles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til et internt marked; med henblik herpaa skal forskelle i beskatningen, som kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, fjernes.

15 Et fælles momssystem blev gennemfoert ved Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«) og ved sjette direktiv.

16 Det fremgaar af Domstolens faste praksis (jf. senest dom af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785), at det fælles momssystem i henhold til første direktivs artikel 2 bygger på den grundsætning, at der indtil detailomsætningsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift på goder og tjenesteydelser, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet.

17 Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt goderne eller tjenesteydelserne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger.

18 I henhold til betragtningerne til andet direktiv skal målsætningen om lige afgiftsvilkaar for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, nås ved at indføre et fælles momssystem i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater.

19 I overensstemmelse hermed følger det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre skatter og afgifter, der rammer levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift.

20 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles momssystems funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms. Domstolen har i den forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms (jf. dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217).

21 Domstolen har betegnet følgende som momsens væsentlige kendetegn: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og handelsled, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. i samme retning dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947).

22 Et bidrag som dem, der er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kaerntner Fremdenverkehrsabgabengesetz, skal imidlertid ikke svares af omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer ikke den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms.

23 For det første gælder der ingen fradragsret for indgående afgift, hvorfor afgifterne ikke alene skal svares af merværdien i et givet produktions- og handelsled, men af de afgiftspligtige virksomheders samlede omsætning.

24 For det andet vaeltes afgifterne ikke over paa den endelige forbruger, saaledes som det er kendetegnende for moms. Selv om det maa antages, at en virksomhed, der saelger til den endelige forbruger, ved sin prisfastsaettelse vil tage hensyn til afgiftsbeloebet som et led i sine generalomkostninger, har ikke alle virksomheder mulighed for at overvaelte afgiften saaledes, eller at overvaelte den fuldt ud.

25 For det tredje bemaerkes, at eftersom turismeafgifterne, med visse fritagelser, beregnes paa grundlag af en samlet aarlig omsaetning, er det ikke muligt at fastlaegge noejagtigt, hvilket afgiftsbeloeb der vaeltes over paa kunden i forbindelse med hvert enkelt salg eller hver enkelt tjenesteydelse, og betingelsen om, at beloebet skal vaere proportionalt med de af den afgiftspligtige kraevende priser, er saaledes heller ikke opfyldt.

26 Det foelger heraf, at turismeafgifterne ikke er en forbrugsafgift, der belaster den endelige forbruger af varen, men derimod afgifter paa de af turismen beroerte virksomheders aktiviteter.

27 Selv hvis det laegges til grund, at de i hovedsagerne omhandlede bidrag anvendes generelt eller tilnaermelsesvis generelt i de beroerte delstater, er dette saaledes ikke tilstraekkeligt til, at de kan betegnes som omsaetningsafgifter i sjette direktivs artikel 33's forstand, da de ikke rammer den erhvervsmaessige omsaetning paa tilsvarende maade som moms.

28 De forelagte spoergsmaal skal herefter besvares med, at sjette direktiv, saerlig dettes artikel 33, ikke er til hinder for et bidrag som dem, der er indfoert ved Steiermaerkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kaerntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, der har en oekonomisk interesse i turismen, og som principielt beregnes paa grundlag af den aarlige omsaetning og ikke er forbundet med en fradragsret for indgaaende afgift.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagsomkostningerne

29 De udgifter, der er afholdt af den oestrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgoer et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagsomkostningerne.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelser af 12. august 1997 og 27. oktober 1997, for ret:

Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, saerlig dettes artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag som dem, der er

indført ved Steiermaerkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kaerntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, der har en økonomisk interesse i turismen, og som principielt beregnes paa grundlag af den aarlige omsætning og ikke er forbundet med en fradragsret for indgaaende afgift.