

Arrêt de la Cour
Sag C-109/02

**Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber
mod
Forbundsrepublikken Tyskland**

«Traktatbrud – sjette momsdirektiv – national lovgivning, der fastsætter en reduceret sats for musikensembler og for solister, der selv arrangerer deres koncerter»

Domstolens dom (Femte Afdeling) af 23. oktober 2003

Sammendrag af dom

*Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – medlemsstaternes adgang til at anvende en reduceret momssats med hensyn til visse kategorier af leveringer af goder og tjenesteydelser – anvendelse af en reduceret momssats på ydelser, som leveres af musikensembler til en koncertarrangør, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør – ikke tilladt.
[Rådets direktiv 77/388, art. 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit]*

En medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, såfremt den anvender en reduceret momssats på ydelser, som leveres af musikensembler direkte til publikum eller til en koncertarrangør, og på ydelser, som leveres af solister direkte til publikum, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør.

Ved udøvelsen af deres kompetence til at anvende en reduceret sats skal medlemsstaterne nemlig overholde princippet om afgiftsneutralitet – som er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, der konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen – og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal således pålægges en ensartet sats.

(jf. præmis 19, 20 og 28 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
23. oktober 2003(1)

»Traktatbrud – sjette momsdirektiv – national lovgivning, der fastsætter en reduceret sats for musikensembler og for solister, der selv arrangerer deres koncerter«

I sag C-109/02,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og G. Wilms, som
befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Forbundsrepublikken Tyskland ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede,
sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, 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), som affattet ved Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til standardsatsen (EFT L 139, s. 27), idet den anvender en reduceret merværdiafgiftssats på ydelser, som leveres af musikensembler direkte til publikum eller til en koncertarrangør, og på ydelser, som leveres af solister direkte til publikum, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør,
har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),,

sammensat af D.A.O. Edward, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne A. La Pergola og P. Jann (refererende dommer),
generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: R. Grass,
og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 22. marts 2002 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber anlagt sag i medfør af artikel 226 EF med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, 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), som affattet ved Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til standardsatsen (EFT L 139, s. 27, herefter »sjette momsdirektiv«), idet den anvender en reduceret sats for merværdiafgift (herefter »moms«) på ydelser, som leveres af musikensembler direkte til publikum eller til en koncertarrangør, og på ydelser, som leveres af solister direkte til publikum, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, skal moms pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

3 Sjette momsdirektivs artikel 12, stk. 3, litra a), bestemmer:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. Fra den 1. januar 1999 til den 31. december 2000 må denne procentsats ikke være mindre end 15%.

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

4 Bilag H til sjette momsdirektiv nævner i syvende kategori »entré til forestillinger, teatre, cirkus, messer, forlystelsesparker, koncerter, museer, zoologiske haver, biografer, udstillinger og lignende kulturelle begivenheder og etablissementer« såvel som »radio- og tv-modtagelse«. I ottende kategori nævnes »tjenester ydet af eller honorarer til forfattere, komponister og udøvende kunstnere«.

Nationale bestemmelser

5 § 12, stk. 2, nr. 7, litra a), i Umsatzsteuergesetz 1999 (den tyske lov af 1999 om omsætningsafgifter, BGBl. I, s. 1270) bestemmer, at der anvendes en reduceret momssats på 7% på »ydelser, der leveres af teatre, orkestre, kammermusikensembler, kor og museer såvel som på teaterforestillinger og koncerter, som arrangeres af andre foretagender«.

6 Det fremgår af sagens akter, at denne reducerede sats i henhold til Bundesfinanzhofs retspraksis kun gælder for solister, såfremt de også selv arrangerer koncerten. En ydelse, som en solist leverer til en koncertarrangør, pålægges derimod den normale momssats.

Den administrative procedure

7 Ved åbningsskrivelse af 4. maj 1999 underrettede Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland om, at den nævnte retspraksis efter dens opfattelse medfører, at fællesskabsretten, navnlig sjette momsdirektivs artikel 12, stk. 3, litra a, tredje afsnit, tilsidesættes, for så vidt som den forskellige behandling af musikensembler og solister, der arbejder for en koncertarrangør, ikke har hjemmel i de relevante retsakter.

8 Da Kommissionen ikke modtog svar på sin skrivelse, fremsendte den ved skrivelse af 24. januar 2000 en begrundet udtalelse til Forbundsrepublikken Tyskland, hvori den gentog sine klagepunkter og opfordrede denne medlemsstat til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at afhjælpe forholdet.

9 I en skrivelse af 5. april 2000 besvarede Forbundsrepublikken Tyskland Kommissionens klagepunkter, idet den anførte årsagerne til, at en sådan forskellig behandling ifølge Forbundsrepublikken var nødvendig.

10 Da Kommissionen ikke fandt svaret tilfredsstillende, besluttede den at anlægge nærværende sag.

Realiteten

Parternes argumenter

11 Kommissionen finder, at der er tale om et klart traktatbrud. Ifølge Kommissionen er princippet om afgiftsmæssig neutralitet til hinder for, at sammenlignelige varer og tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms. Dette princip finder tillige anvendelse ved afgiftspålæggelse med en reduceret sats i forhold til normalsatsen.

12 Endvidere kræver princippet om afgiftsmæssig objektivitet, at der gælder én og samme regel for afgiftspligtige transaktioner af samme karakter. Der er en formodning for sammenlignelighed, når de pågældende transaktioner er forskellige varianter af én og samme afgiftspligtige transaktion, som er medtaget i en af kategorierne i bilag H til sjette momsdirektiv, herunder »tjenester ydet af [...] udøvende kunstnere« i bilag H's ottende kategori.

13 Det er åbenbart, at denne formulering lige så vel omfatter solister som musikensembler, og der skal således anvendes en ensartet sats.

14 Den tyske regering har nedlagt påstand om frifindelse. Den har for det første gjort gældende, at det ikke kan fastslås på baggrund af en sammenfatning i én kategori i bilag H til sjette momsdirektiv, at de omhandlede transaktioner nødvendigvis er sammenlignelige. I den tyske version af dette bilag anvendes i formuleringen »Werke [...] von [...] ausübenden Künstlern« ubestemt artikel i forbindelse med det navneord, der svarer til det franske »interprètes« (»udøvende kunstnere«), hvilket lader formode, at medlemsstaterne kan begrænse anvendelsen af den reducerede sats til at gælde for visse nærmere bestemte tjenesteydelser. De tjenesteydelser, der er nævnt i ottende kategori i bilag H til sjette momsdirektiv, skal ikke nødvendigvis pålægges moms på de samme betingelser, idet medlemsstaterne i denne henseende har et vist skøn.

15 De omhandlede tjenesteydelser er under alle omstændigheder ikke sammenlignelige. Musikensembler adskiller sig fra solister ud fra objektive kriterier, nærmere bestemt i forhold til antal personer. Dette har en afgørende betydning for indholdet og opbygningen af den musik, der spilles.

16 Den tyske regering har for det andet gjort gældende, at den omhandlede nationale ordning ikke er baseret på den ottende kategori i bilag H til sjette momsdirektiv, således som Kommissionen har anført, men på den syvende kategori, der alene nævner »koncerter«, og ikke ydelser, som leveres af en solist. Der foreligger således ikke en tilsidesættelse af principperne om afgiftsmæssig neutralitet og objektivitet, eftersom ydelser, der leveres af solister, allerede behandles forskelligt i selve sjette momsdirektiv, såfremt man sammenholder den syvende og ottende kategori i bilaget.

17 For det tredje har disse bestemmelser, ifølge den tyske regering, til formål at give publikum en fordel. Dette formål sikres imidlertid også, selv om en solist ikke personligt kan drage fordel af den reducerede sats. I momsordningen er det satsen for den afgift, der opkræves i det sidste omsætningsled, som bestemmer afgiftsbeløbet, og det er derfor, henset til koncertarrangørens fradragsret, uden betydning for publikum, om den forudgående ydelse, som solisten leverer, pålægges den normale eller den reducerede sats.

18 For det fjerde har den tyske regering gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat princippet »nemini licet venire contra factum proprium«. Kommissionen har således fremlagt en rapport den 13. november 1997 [KOM(97) 559 endelig udg.], hvori den anfører, at et af de største problemer, der er forbundet med anvendelsen af den reducerede sats, er, at bilag H til sjette momsdirektiv er fakultativt, og at der mangler fælles definitioner for de kategorier, der er opstillet i bilaget. Kommissionen er således ikke berettiget til at gøre traktatbrud gældende over for medlemsstaterne, når den selv er af den opfattelse, at indfaldsvinklen i lovgivningen på området ikke er sammenhængende og ikke kan danne grundlag for klare konklusioner.

Domstolens bemærkninger

19 Med hensyn til den første indsigelse, som den tyske regering har rejst, må det konstateres, at medlemsstaterne i henhold til sjette momsdirektivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, kan anvende en reduceret momssats for visse varer og tjenesteydelser, der er nævnt i direktivets bilag H. Beslutningen om at udøve denne ret hører således under medlemsstaternes kompetence.

20 Ved udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne dog overholde princippet om afgiftsneutralitet. Som det fremgår af Domstolens praksis, er dette princip bl.a. til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal således pålægges en ensartet sats (jf. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36).

21 At der i ordlyden af ottende kategori i bilag H til sjette momsdirektiv i den tyske version anvendes et navneord med ubestemt artikel svarende til det franske »interprètes«, hvilket i øvrigt også er tilfældet for størstedelen af de andre sprogversioner, kan ikke føre til et

andet resultat, for så vidt som der er tale om en sproglig nuance, der, selv på tysk, ikke kan fortolkes i den retning, at den nationale lovgiver har mulighed for efter eget valg at sondre mellem de omhandlede personer og frit begrænse den persongruppe, hvis ydelser pålægges en reduceret sats.

22 Desuden er der intet grundlag for at antage, at solisters og musikensembles ydelser ikke er, om ikke identiske, så dog i det mindste sammenlignelige, i den i præmis 20 nævnte retspraksis' forstand.

23 I sin sædvanlige betydning omfatter betegnelsen »udøvende kunstnere« således både solister og musikensembler. Antallet af personer, der befinder sig på scenen, har ingen betydning i denne sammenhæng. Argumentet om, at det er antallet af personer, der bestemmer indholdet og opbygningen af den musik, der spilles, er endvidere uden relevans på afgiftsområdet. Dette argument er desuden blevet modsagt af den tyske regering selv, idet denne har gjort gældende, at den reducerede sats gælder for optræden, der arrangeres af solisten selv, og at det alene er, når en optræden, som i øvrigt er den samme, arrangeres af en anden person, at solistens ydelse pålægges den normale sats.

24 Det følger heraf, at den første indsigelse bør forkastes.

25 For så vidt angår den anden indsigelse, som den tyske regering har rejst, hvorefter den omhandlede nationale lovgivning ikke er baseret på den ottende kategori i bilag H til sjette momsdirektiv, men på den syvende kategori i dette bilag, og hvorefter det – såfremt disse to kategorier sammenholdes – er tilladt at behandle solister og musikensembler forskelligt, er det tilstrækkeligt at konstatere, at den syvende kategori, der uden at sondre mellem kunstnerne nævner »koncerter«, og den ottende kategori hverken særskilt eller samlet tillader en sådan forskellig behandling. Desuden nævner den syvende kategori »entré« for optræden som f.eks. koncerter, men ikke de ydelser, der leveres af musikudøverne selv, der, som de eneste, er genstand for Kommissionens klagepunkt. Denne indsigelse kan således ikke føre til det hævdede resultat og bør forkastes.

26 Hvad angår den tredje indsigelse, der relaterer sig til koncertarrangørens fradragsret, er det endvidere tilstrækkeligt at konstatere, at den foreliggende sag ikke vedrører denne ret, men derimod den sats, der gælder for musikudøveres ydelser. Denne indsigelse kan derfor heller ikke føre til det hævdede resultat og bør forkastes.

27 Med hensyn til den tyske regerings fjerde indsigelse, hvorefter Kommissionen ikke burde have anlagt et traktatbrudssøgsmål vedrørende en bestemmelse, som den ikke finder er sammenhængende eller kan danne grundlag for klare konklusioner, er det tilstrækkeligt at konstatere, at uanset hvilken opfattelse Kommissionen har haft hvad angår de problemer, der tidligere var forbundet med anvendelsen af bilag H til sjette momsdirektiv, kan denne opfattelse ikke have betydning for, om en påstand om traktatbrud, der er baseret på en klart forskellig behandling af sammenlignelige ydelser, kan tages til følge. Denne indsigelse bør derfor også forkastes.

28 Henset til samtlige de anførte bemærkninger, skal det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette momsdirektiv, idet den anvender en reduceret momssats på ydelser, som leveres af musikensembler direkte til publikum eller til en koncertarrangør, og på ydelser, som leveres af solister direkte til publikum, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør.

Sagens omkostninger

29 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 1999/49/EF af 25. maj 1999 om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til standardsatsen, idet den anvender en reduceret momssats på ydelser, som leveres af musikensembler direkte til publikum eller til en koncertarrangør, og på ydelser, som leveres af solister direkte til publikum, mens normalsatsen gælder for ydelser, som leveres af solister, der arbejder for en arrangør.

2) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.

Edward

La Pergola

Jann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 23. oktober 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: tysk.