

Mål C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

mot

Finanzamt Klagenfurt

(begäran om förhandsavgörande från Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

”Mervärdesskatt – Rätt till avdrag för ingående skatt – Begreppet ekonomisk verksamhet – Regional organisation inom ett politiskt parti – Marknadsföringsåtgärder till förmån för ett partis lokala organisationer – Utgifterna för dessa åtgärder överstiger inkomsterna”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.1 och 4.2)

Artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att extern marknadsföringsverksamhet som en avdelning inom ett politiskt parti i en medlemsstat bedriver inte ska anses utgöra ekonomisk verksamhet. Sådan verksamhet ger nämligen inte möjlighet att fortlöpande vinna intäkter. De enda intäkter som är fortlöpande härrör från statliga bidrag och medlemsavgifter. Dessa intäkter täcker bland annat det underskott som uppkommer genom den verksamhet som består av extern marknadsföring. Genom denna marknadsföringsverksamhet bedriver ett politiskt parti kommunikationsverksamhet, vilken ingår i partiets verksamhet för att uppnå sina politiska målsättningar. Kommunikationsverksamheten syftar till att sprida dess idéer som politisk organisation. När detta politiska parti bedriver denna verksamhet är organisationen emellertid inte verksam på någon marknad.

(se punkterna 21, 23 och 24 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 6 oktober 2009 (*)

”Mervärdesskatt – Rätt till avdrag för ingående skatt – Begreppet ekonomisk verksamhet – Regional organisation inom ett politiskt parti – Marknadsföringsåtgärder till förmån för ett partis

lokala organisationer – Utgifterna för dessa åtgärder överstiger inkomsterna”

I mål C-267/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Österrike), genom beslut av den 16 juni 2008, som inkom till domstolen den 20 juni 2008, i målet

SPÖ Landesorganisation Kärnten

mot

Finanzamt Klagenfurt,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden C. W. A. Timmermans samt domarna J. C. Bonichot, J. Makarczyk (referent), L. Bay Larsen och C. Toader,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 april 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av

- Finanzamt Klagenfurt, genom J. Wogrin, i egenskap av ombud, biträdd av G. Lackner, Rechtsanwalt,
 - Greklands regering, genom O. Patsopoulou, S. Trekli och V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,
- och efter att den 9 juli 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 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 mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SPÖ Landesorganisation Kärnten, som är det österrikiska socialistpartiets avdelning i delstaten Kärnten (nedan kallad Landesorganisation), och Finanzamt Klagenfurt med avseende på den skatterättsliga behandlingen ur mervärdesskattesynpunkt av vissa marknadsföringsaktiviteter som denna avdelning utvecklat under åren 1988–2004 för regionala och lokala organisationer inom det ovannämnda partiet i delstaten Kärnten.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

5. 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 artikel I § 1 lagen om partier (Parteiengesetz), som har grundlagsstatus, föreskrivs följande:

”(1) Förekomsten och mångfalden av politiska partier utgör väsentliga beståndsdelar av det demokratiska statsskicket i Republiken Österrike [artikel 1 i den österrikiska förbundsgrundlagen].

(2) En av de politiska partiernas uppgifter består i att medverka i den politiska opinionsbildningen.

...”

5 Enligt artikel VI i 1975 års lag om ändrade skatter (Abgabenänderungsgesetz 1975) ska de politiska partierna vid tillämpning av skattebestämmelserna i 3 § tredje stycket i den federala skatteförordningen (Bundesabgabenverordnung) likställas med offentligrättsliga organ om de politiska partierna utgör juridiska personer i enlighet med 1 § lagen om partier.

6 Begreppen företagare och företag definieras i 2 § i 1994 års mervärdesskattelag

(Umsatzsteuergesetz 1994). I denna bestämmelses tredje stycke behandlas offentligrättsliga organ.

7 Enligt 2 § tredje stycket i 1994 års mervärdesskattelag ska offentligrättsliga organ – med undantag som saknar relevans i förevarande mål – bedriva ekonomisk eller yrkesmässig verksamhet endast i samband med av dem ägda företag som bedriver näringsverksamhet i den mening som avses i 2 § lagen om inkomstskatt för juridiska personer av år 1988 (Körperschaftssteuergesetz 1988).

8 I 2 § lagen om inkomstskatt för juridiska personer definieras begreppet näringsverksamhet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ enligt följande:

”(1) Varje offentligrättsligt organ som

- är ekonomiskt självständigt,
- uteslutande eller till övervägande del bedriver varaktig privatekonomisk verksamhet av någon ekonomisk betydelse,
- i syfte att vinna intäkter eller, i avsaknad av deltagande i det allmänna näringslivet, annan ekonomisk fördel, och
- inte utgör jordbruks- eller skogsbruksverksamhet (21 § i inkomstskattelagen av år 1988) (Einkommensteuergesetz 1988),

utgör ett offentligrättsligt organ som bedriver näringsverksamhet. Det krävs inte att det finns något vinstsyfte. Organets verksamhet anses alltid utgöra näringsverksamhet.

...

(4) En näringsverksamhet omfattas även av oinskränkt skattskyldighet när den i sig utgör ett offentligrättsligt organ.

(5) En privatekonomisk verksamhet i den mening som avses i första stycket föreligger inte när verksamheten till övervägande del består i myndighetsutövning (myndighetsverksamhet). Myndighetsutövning anses framför allt föreligga när det rör sig om tjänster som mottagaren är skyldig att ta emot med stöd av lag eller myndighetsbeslut.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Talan i målet vid den nationella domstolen har väckts av Landesorganisation. Denna avdelning, som är en juridisk person, har utfört viss verksamhet för de region- och lokalavdelningar som är underställda den. Denna verksamhet har avsett PR, marknadsföring och information, som betecknas som extern marknadsföring. Landesorganisation har bland annat köpt marknadsföringsmaterial före valen och därefter mot fakturering delat ut detta till olika regionala och lokala organisationer i enlighet med deras behov. Landesorganisation har vidare arrangerat SPÖ:s bal varje år.

10 Parterna i målet vid den nationella domstolen är oeniga i frågan huruvida Landesorganisation ska anses vara en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet med avseende på den externa marknadsföringsverksamheten för de avdelningar som är underställda den och därmed huruvida den har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i detta sammanhang.

11 Enligt vad den hänskjutande domstolen har konstaterat härrörde Landesorganisations intäkter mellan åren 1998 och 2004 i huvudsak från fakturering för tjänster till region- och lokalavdelningarna samt från försäljning av entrébiljetter till SPÖ:s årliga bal. Däremot fakturerades de underställda avdelningarna endast för en liten del av Landesorganisations utgifter. Dessa avdelningar ersatte Landesorganisations utgifter i mån av möjlighet, utan förutbestämda regler. Detta innebär att Landesorganisation själv tvingades bära den största delen av de kostnader som uppkom i samband med den ifrågavarande marknadsföringsverksamheten. De underskott som uppstod härigenom kunde täckas genom statligt stöd, bidrag från medlemmarna, medlemsavgifter och gåvor.

12 Det var först år 2004 som de tjänster som inte kunde kostnadsföras på en särskild tjänstemottagare fakturerades regionavdelningarna i form av en avgift som kallades PR-avgift. Avgiftens storlek berodde dels på antalet partimedlemmar i varje region, dels på det antal valda parlamentsledamöter som kom från denna region.

13 Under dessa omständigheter beslutade Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska artikel 4.1 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet tolkas så, att den 'externa marknadsföring' (Außenwerbung) som utförs av ett politiskt partis i rättsligt hänseende självständiga delstatsorganisation genom PR-verksamhet, informationsverksamhet, genomföranden av partimöten, leverans av marknadsföringsmaterial till lokalavdelningar samt genom att arrangera och genomföra en årlig bal (SPÖ-Ball) anses utgöra ekonomisk verksamhet om delstatsorganisationen därvid erhåller inkomster genom att (delvis) fakturera de likaså i rättsligt hänseende självständiga partiavdelningarna (regionavdelningar och så vidare) för utgifterna för den externa marknadsföringen och genom att sälja entrébiljetter till den ovannämnda balen?

2) Blir bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet föreligger i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet en annan om de verksamheter som avses i första frågan 'återverkar' på den regionala organisationen och på så vis även är till nytta för denna? Det ligger i sakens natur att de av den regionala organisationen genomförda marknadsföringsåtgärderna alltid, som en visserligen sekundär men oundviklig bieffekt, även omfattar partiet i sig samt dess politiska målsättningar och idéer.

3) Kan man fortfarande tala om ekonomisk verksamhet i den mening som ovan angetts om utgifterna för den 'externa marknadsföringen' varaktigt och tydligt överstiger de inkomster som verksamheten genererat genom att utgifterna fakturerats och balen arrangerats?

4) Föreligger en ekonomisk verksamhet även om utgifterna inte faktureras i enlighet med direkt urskiljbara ekonomiska kriterier (till exempel att kostnader fördelas i relation till vem som förorsakat kostnaden eller haft nytta av den) och de lokala organisationerna i huvudsak fritt får avgöra om och i vilken mån de ska dela den regionala organisationens utgifter?

5) Föreligger en 'ekonomisk verksamhet' även om de lokala organisationerna faktureras för marknadsföringsåtgärderna genom en avgift som står i relation dels till hur många medlemmar den lokala organisationen har, dels till hur många parlamentsledamöter som kommer från denna lokala organisation?

6) Ska statliga bidrag som inte är mervärdesskattepliktiga (exempelvis partistöd i Kärnten) beaktas som ekonomiska förmåner vid bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet föreligger?

7) För det fall den 'externa marknadsföringen' i sig skulle anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte [mervärdesskatte]direktivet, utgör då den omständigheten att PR-verksamhet och valkampanjer tillhör de politiska partiernas kärnverksamhet och utgör ett *conditio sine qua non* (nödvändigt villkor) för att genomföra politiska målsättningar och idéer, ett hinder mot att kvalificera denna verksamhet som ekonomisk verksamhet?

8) Kan de verksamheter som sökanden bedriver och som benämnts 'extern marknadsföring' jämföras med den verksamhet som reklamföretag bedriver i den mening som avses i [punkt] 10 i bilaga D till sjätte [mervärdesskatte]direktivet, eller kan de motsvara innehållet i denna? Om denna fråga ska besvaras jakande, kan då omfattningen av dessa verksamheter anses betydande med beaktande av den inkomst- och utgiftsstruktur som förelåg under den tidsperiod som är relevant för talan?"

Prövning av tolkningsfrågorna

14 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdessskattedirektivet ska tolkas så, att extern marknadsföringsverksamhet som en partiavdelning i en medlemsstat bedriver ska anses utgöra ekonomisk verksamhet.

15 Enligt lydelsen i artikel 4.1 i sjätte mervärdessskattedirektivet anses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel, oberoende av syfte eller resultat. Enligt definitionen i artikel 4.2 i samma direktiv omfattar begreppet ekonomisk verksamhet alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster samt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

16 Även om det i artikel 4 i sjätte mervärdessskattedirektivet anges ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna bestämmelse (se dom av den 26 juni 2007 i mål C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., REG 2007, s. I-5189, punkt 34, och i mål C-369/04, Hutchison 3G m.fl., REG 2007, s. I-5247, punkt 28).

17 Det framgår även av fast rättspraxis att det vid en bedömning av definitionerna av begreppen skattskyldig person och ekonomisk verksamhet står klart att begreppet ekonomisk verksamhet har ett vitt tillämpningsområde och att det är fråga om ett objektivt begrepp, i den betydelsen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat (se bland annat dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield, REG 2006, s. I-1751, punkt 47, domarna i de ovannämnda målen T-Mobile Austria m.fl., punkt 35, och Hutchison 3G m.fl., punkt 29).

18 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Landesorganisations verksamhet har bestått i att genomföra PR-verksamhet, informationsverksamhet, anordnande av partimöten, leverans av marknadsföringsmaterial till andra avdelningar och att genomföra en årlig bal.

19 Domstolen konstaterar härvid först och främst att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av tjänster utgörs av allt som mottas som ersättning för den tjänst som tillhandahållits. Ett tillhandahållande av tjänster är således skattepliktigt endast om det föreligger ett direkt samband mellan den tjänst som utförts och den mottagna motprestationen. Härav följer att ett tillhandahållande av tjänster "sker mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdessskattedirektivet och därmed är skattepliktigt endast om det, mellan den som

tillhandahåller tjänsten och mottagaren, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkterna 13 och 14 och där angiven rättspraxis).

20 Det ska för det andra preciseras att begreppet utnyttjande i artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet – i enlighet med principen om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska vara neutralt – avser allt utnyttjande, oavsett rättslig form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av den ifrågavarande tillgången (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 48, och dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL, REG 2004, s. I-10157, punkt 36).

21 Den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som beskrivits ovan i punkt 18 i förevarande dom utgörs av marknadsföringsåtgärder. I förevarande fall lämnar detta utnyttjande inte möjlighet att fortlöpande vinna intäkter.

22 För att fortlöpande kunna bedriva sin verksamhet erhåller SPÖ statliga bidrag i enlighet med den nationella lagen om partistöd samt olika gåvor och medlemsavgifter.

23 De enda intäkter som är fortlöpande härrör således från statliga bidrag och medlemsavgifter. Dessa intäkter täcker bland annat det underskott som uppkommer genom den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

24 Genom denna verksamhet bedriver SPÖ kommunikationsverksamhet, vilken ingår i SPÖ:s verksamhet för att uppnå sina politiska målsättningar. Kommunikationsverksamheten syftar till att sprida SPÖ:s idéer som politisk organisation. SPÖ:s verksamhet genom bland annat Landesorganisation bidrar närmare bestämt till att bilda politisk opinion i syfte att delta i det politiska maktutövandet. När SPÖ bedriver denna verksamhet är organisationen emellertid inte verksam på någon marknad.

25 Den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan därför inte utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

26 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras med att artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att extern marknadsföringsverksamhet som en avdelning inom ett politiskt parti i en medlemsstat bedriver inte ska anses utgöra ekonomisk verksamhet.

Rättegångskostnader

27 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 4.1 och 4.2 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 ska tolkas så, att extern marknadsföringsverksamhet som en avdelning inom ett politiskt parti i en medlemsstat bedriver inte ska anses utgöra ekonomisk verksamhet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.