DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. juni 1999 *

I de forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97,

angående anmodninger, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Erna Pelzl m.fl.

mod

Steiermärkische Landesregierung (sag C-338/97),

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl.

mod

Tiroler Landesregierung (sag C-344/97)

* Processprog: tysk.

og

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

mod

Kärntner Landesregierung (sag C-390/97),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 33 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet (refererende dommer), og dommerne P. Jann, C. Gulmann, D.A.O. Edward og L. Sevón,

generaladvokat: S. Alber
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Erna Pelzl, Johannes Kovac og Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH og Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG ved advokat Harald Hohenberg, Graz

— Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG ved advokaterne Kurt Heller og Maria Th. Pflügl, Wien

— Romed Karl Kleissl ved advokaterne Christian C. Schwaighofer og Michael Sallinger, Innsbruck

— Streiter KG og Alfred Eiter og Stefan Riml ved advokaterne Andreas Fink og Peter Kolb, Imst

— Anton Gschwentner GmbH ved advokat Hubertus Schumacher, Innsbruck

— Michael Khuen-Belasi ved advokat Beate Köll-Kirchmeyr, Schwaz

— DM Drogeriemarkt GmbH ved advokat Wolf-Dieter Arnold, Wien

— STUAG Bau-Aktiengesellschaft ved advokat Alexander Hasch, Linz

— Steiermärkische Landesregierung ved Hofrat Nikolaus Hermann, Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, som befuldmægtiget

— Tiroler Landesregierung ved »Vorsitzender« Hansjörg Teissl, »Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung«, som befuldmægtiget

— den østrigske regering ved kontorchef Wolf Okresek, Forbundskancelliet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Viktor Kreuschitz og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 4. februar 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Erna Pelzl, Johannes Kovac og Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH og Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG ved advokat Harald Hohenberg, af Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG og STUAG Bau-Aktiengesellschaft ved advokat Kurt Heller, af Steiermärkische Landesregierung ved Oberregierungsrat Erwin Wanke, Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, som befuldmægtiget, af Tiroler Landesregierung ved Hofrat Ansgar Rudisch, Amt der Tiroler Landesregierung, som befuldmægtiget, af Kärntner Landesregierung ved professor Markus Achatz, som befuldmægtiget, af den østrigske regering ved kontorchef Harald Dossi, Forbundskancelliet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Viktor Kreuschitz og Enrico Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. marts 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved to kendelser af 12. august 1997 og en kendelse af 27. oktober 1997, indgået 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 spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 33 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 direktiv«).

2 Spørgsmålene er rejst under sager, der er anlagt af Erna Pelzl m.fl. mod Steiermärkische Landesregierung, af Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. mod Tiroler Landesregierung og af STUAG Bau-Aktiengesellschaft mod Kärntner Landesregierung. Sagerne angår det forhold, at sagsøgerne i hovedsagerne er blevet pålagt at betale afgifter til fremme af turismen, som er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz.

3 Betalingen af de pågældende bidrag har til formål at fremme turismen i de respektive delstater. I Steiermark går afgiftsprovenuet til de lokale turistforbund. I Tirol indbetales det delvis til de lokale turistforbund og delvis til en fond til fremme af turismen, Tourismusförderungsfonds. I Kärnten deles det mellem delstaten og kommunerne.

4 Hver af disse afgifter skal som udgangspunkt betales af alle virksomheder, som har en direkte eller indirekte økonomisk interesse i turismen, og som har deres hjemsted eller et forretningssted i Tirol, i Kärnten eller i en af de kommuner i Steiermark, der er nævnt i Steiermärkisches Tourismusgesetz, som finder anvendelse på størstedelen af, men ikke hele Steiermark's område.

5 Bidraget opkræves efter forskellige satser alt efter den nytte, den afgiftspligtige virksomhed har af turismen, målt på 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 årlige afgiftspligtige omsætning — som defineret i forbundsstatens Umsatzsteuergesetz — der er opnået i den pågældende delstat.

7 Erna Pelzl m.fl., Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. og STUAG Bau-Aktiengesellschaft har anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af afvisningen af deres klager over de administrative afgørelser, hvorved de blev pålagt at betale turismeafgift. De gør bl.a. gældende, at disse bidrag strider mod artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv, hvori det hedder: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser... er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift...«.

8 Verwaltungsgerichtshof er i tvivl om, hvorvidt turismeafgifterne er forenelige med sjette direktivs artikel 33, og har derfor besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

Sag C-338/97

»Er artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) til hinder for at opretholde en afgift (på grund af dens karakter af omsætningsafgift), som i en delstat i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater

— i hvert kalenderår skal betales af alle virksomheder, som har en direkte eller indirekte interesse i turismen, og har deres hjemsted eller et forretningssted inden for et afgrænset, nærmere beskrevet område, idet områderne tilsammen næsten omfatter hele delstaten, og

— hvis størrelse i det væsentlige er proportional med den omsætning, virksomheden først og fremmest i denne delstat har haft i et kalenderår, idet bidragssatsen dog er forskellig alt efter turismens intensitet i det pågældende område og den nytte, den pågældende erhvervsgren (erhvervskategori) ifølge lovgiver antages at have af turismen, og

— ikke er forbundet med en fradragsret for indgående afgift?«

Sag C-344/97

»Skal artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388/EØF, EFT 1977 L 145, sjette momsdirektiv), for så vidt angår kriteriet 'karakter af omsætningsafgift' fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstat afkræver virksomheder en turismeafgift (bidrag), som er udformet på en sådan måde,

— 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 område

— at beregningsgrundlaget er den årlige omsætning med bestemte undtagelser, f.eks. med undtagelse af omsætningen i forbindelse med ydelser til aftagere, der har bopæl (hjemsted) uden for reglernes anvendelsesområde, såfremt der ikke er tale om ydelser til et forretningssted inden for reglernes geografiske anvendelsesområde (delstaten i den pågældende medlemsstat, der er en forbundsstat) eller ydelser til den endelige forbruger, og med undtagelse af omsætningen i forbindelse med andre ydelser, såfremt de ikke udelukkende eller overvejende er præsteret inden for reglernes geografiske anvendelsesområde (delstaten i medlemsstaten)

— at afgiftens størrelse afhænger af den nytte, den afgiftspligtiges branche ifølge lovgiver antages at have af turismen

— at afgiften er højere i områder med intensiv turisme end i andre områder, og

— at der ikke er fradragsret for indgående afgift?«

Sag C-390/97

»Er artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) til hinder for at opretholde en afgift (på grund af dens karakter af omsætningsafgift), som i en delstat i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater i hvert kalenderår 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 kalenderår, idet bidragssatsen dog er forskellig alt efter den nytte, den pågældende erhvervsgren (erhvervskategori) ifølge lovgiver antages at have af turismen, og ikke er forbundet med en fradragsret for indgående 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 på 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 på den mundtlige forhandling og dommen.

10 Med de tre spørgsmål, som bør behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv, særlig dettes artikel 33, er til hinder for et bidrag som dem, der er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, 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.

11 Steiermärkische Landesregierung, Tiroler Landesregierung, den østrigske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at sjette direktiv ikke er til hinder for et sådant bidrag. De har gjort gældende, 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 momssystems funktion.

12 Sagsøgerne i hovedsagerne har gjort gældende, at et sådant bidrag må 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 mål, som er søgt gennemført med det fælles momssystem.

14 Det fremgår af betragtningerne til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første 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 herpå skal forskelle i beskatningen, som kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, fjernes.

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

16 Det fremgår 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 afgiftsvilkår 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 erhvervsmæssige 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 Denkavit 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 Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, skal imidlertid ikke svares af omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer ikke den erhvervsmæssige 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 væltes afgifterne ikke over på den endelige forbruger, således som det er kendetegnende for moms. Selv om det må antages, at en virksomhed, der sælger til den endelige forbruger, ved sin prisfastsættelse vil tage hensyn til afgiftsbeløbet som et led i sine generalomkostninger, har ikke alle virksomheder mulighed for at overvælte afgiften således, eller at overvælte den fuldt ud.

25 For det tredje bemærkes, at eftersom turismeafgifterne, med visse fritagelser, beregnes på grundlag af en samlet årlig omsætning, er det ikke muligt at fastlægge nøjagtigt, hvilket afgiftsbeløb der væltes over på kunden i forbindelse med hvert enkelt salg eller hver enkelt tjenesteydelse, og betingelsen om, at beløbet skal være proportionalt med de af den afgiftspligtige krævede priser, er således heller ikke opfyldt.

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

27 Selv hvis det lægges til grund, at de i hovedsagerne omhandlede bidrag anvendes generelt eller tilnærmelsesvis generelt i de berørte delstater, er dette således ikke tilstrækkeligt til, at de kan betegnes som omsætningsafgifter i sjette direktivs artikel 33's forstand, da de ikke rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.

28 De forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktiv, særlig dettes artikel 33, ikke er til hinder for et bidrag som dem, der er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, 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.

Sagsomkostningerne

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiaf-

giftssystem: ensartet beregningsgrundlag, særlig dettes artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag som dem, der er indført ved Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz og Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, som skal betales af de virksomheder i en delstat, 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.

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juni 1999.

R. Grass

Justitssekretær

J.-P. Puissochet

Formand for Femte Afdeling