DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 8 juni 1999 *

I de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Erna Pelzl m.fl.

och

Steiermärkische Landesregierung (C-338/97),

mellan

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl.

och

Tiroler Landesregierung (C-344/97)

* Rättegångsspråk: tyska.

samt mellan

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

och

Kärntner Landesregierung (C-390/97),

angående tolkningen av artikel 33 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),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-P. Puissochet (referent) samt domarna P. Jann, C. Gulmann, D.A.O. Edward och L. Sevón,

generaladvokat: S. Alber,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— E. Pelzl, Johannes Kovac och Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH och Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, genom advokaten Harald Hohenberg, Graz,

— Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, genom advokaterna Kurt Heller och Maria Th. Pflügl, Wien,

— Romed Karl Kleissl, genom advokaterna Christian C. Schwaighofer och Michael Sallinger, Innsbruck,

— Streiter KG och Alfred Eiter och Stefan Riml, genom advokaterna Andreas Fink och Peter Kolb, Imst,

— Anton Gschwentner GmbH, genom advokaten Hubertus Schumacher, Innsbruck,

— Michael Khuen-Belasi, genom advokaten Beate Köll-Kirchmeyr, Schwaz,

— DM Drogeriemarkt GmbH, genom advokaten Wolf-Dieter Arnold, Wien,

— STUAG Bau-Aktiengesellschaft, genom advokaten Alexander Hasch, Linz,

— Steiermärkische Landesregierung, genom Nikolaus Hermann, Hofrat, Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, i egenskap av ombud,

— Tiroler Landesregierung, genom Hansjörg Teissl, "Vorsitzender" der "Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung", i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom Wolf Okresek, Ministerialrat vid Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Viktor Kreuschitz, och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 4 februari 1999 av: E. Pelzl, J. Kovac och H. Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH och Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, företrädda av Harald Hohenberg, Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG och STUAG Bau-Aktiengesellschaft, företrädda av Kurt Heller, Steiermärkische Landesregierung, företrädd av Erwin Wanke, Oberregierungsrat vid Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, i egenskap av ombud, Tiroler Landesregierung, företrädd av Ansgar Rudisch, Hofrat, Amt der Tiroler Landesregierung, i egenskap av ombud, Kärnter Landesregierung, företrädd av professor Markus Achatz, i egenskap av ombud, Österrikes regering, företrädd av Harald Dossi, Ministerialrat, Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Viktor Kreuschitz och Enrico Traversa,

och efter att den 18 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har genom två beslut av den 12 augusti 1997 och ett beslut av den 27 oktober 1997, vilka inkom till domstolen den 29 september, den 2 oktober respektive den 17 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 33 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 direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i tre olika tvister, nämligen mellan Erna Pelzl m.fl. och Steiermärkische Landesregierung (regeringen i delstaten Steiermark), mellan Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. och Tiroler Landesregierung (regeringen i delstaten Tyrolen) samt mellan STUAG Bau-Aktiengesellschaft och Kärntner Landesregierung (regeringen i delstaten Kärnten). Tvisterna rör frågan huruvida kärandena i målen vid den nationella domstolen är skyldiga att betala avgifter för att främja turismen som tas ut enligt Steiermärkisches Tourismusgesetz (delstaten Steiermarks lag om turism), Tiroler Tourismusgesetz (delstaten Tyrolens lag om turism) respektive Kärnter Fremdenverkehrsabgabegesetz (delstaten Kärntens lag om avgift för att främja turismen).

3 Dessa avgifter är avsedda att främja turismen i de berörda delstaterna. I Steiermark tillförs de uppburna avgifterna lokala turistorganisationer. I Tyrolen ges avgiftsintäkterna dels till lokala turistorganisationer, dels inbetalas de i en fond för främjande av turism, den så kallade Tourismusförderungsfonds. I Kärnten delas de uppburna avgifterna upp mellan delstaten och kommunerna.

4 Var och en av dessa avgifter skall betalas av alla företagare som direkt eller indirekt berörs ekonomiskt av turismen och som har sitt säte eller fasta driftställe i Tyrolen, Kärnten eller i en av de kommuner i Steiermark som anges i Steiermärkisches Tourismusgesetz, som täcker större delen av delstaten Steiermark, men inte hela dess territorium.

5 Avgiftens storlek bestäms enligt en skala efter den nytta som den enskilde avgiftsskyldige drar av turismen, vilken i sin tur mäts på grundval av vilken yrkesgrupp som den avgiftsskyldige tillhör samt, i Steiermark och Tyrolen, hur den kommun där han har sitt säte klassificeras.

6 Underlag för avgiftens beräkning är i princip, med förbehåll för vissa undantag, den skattepliktiga årsomsättning, i den mening som avses i förbundslagen om omsättningsskatt, som förvärvats i den berörda delstaten.

7 Erna Pelzl m.fl., Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG m.fl. och STUAG Bau-Aktiengesellschaft har vänt sig till Verwaltungsgerichtshof, efter att deras överklaganden av förvaltningsbesluten om att de skall betala avgifter för att främja turismen hade avslagits. Klagandena har framför allt gjort gällande att dessa avgifter strider mot artikel 33.1 i sjätte direktivet, som har följande lydelse: "Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser..., får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter..."

8 Verwaltungsgerichtshof, som är osäker på om avgifterna för att främja turismen är förenliga med artikel 33 i sjätte direktivet, har beslutat att förklara målen vilande och underställa domstolen följande tolkningsfrågor:

Mål C-338/97

"Utgör artikel 33.1 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 hinder för att behålla en avgift som skall erläggas i en delstat ('Bundesland') i en medlemsstat i Europeiska gemenskaperna

— för ett kalenderår i taget av alla företagare som direkt eller indirekt berörs av turismen och som har sitt säte eller ett fast driftställe i ett avgränsat, närmare beskrivet område varvid summan av dessa områden omfattar nästan hela delstaten och

— vars storlek i allt väsentligt är proportionell i förhållande till företagets omsättning i delstaten under ett kalenderår, men vars storlek varierar efter hur intensiv turismen är i området och efter hur stor nytta lagstiftaren anser att olika näringsgrenar (yrkeskategorier) drar av turismen och

— som inte minskas på grund av ingående skatt?"

Mål C-344/97

"Skall artikel 33.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av dem 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte mervärdesskattedirektivet) tolkas så, att kriteriet 'kan karakteriseras som omsättningsskatter' hindrar en medlemsstat från att ta ut en turistavgift av företagare som är utformad på så sätt

— att betalningen skall erläggas av de företagare som direkt eller indirekt berörs av turismen och därför av ett stort antal företagare, men inte av samtliga,

— att avgiften går till en lokal turistorganisation för att finansiera främjandet av turismen respektive till en fond som är gemensam för hela delstaten,

— att underlaget för avgiftens beräkning är årsomsättningen med vissa undantag, framför allt med undantag för omsättningen relaterad till kunder, som har sitt hemvist (säte) utanför bestämmelsens tillämpningsområde, såvida det varken är fråga om prestationer till ett fast driftställe som är beläget inom det geografiska tillämpningsområdet för bestämmelsen (delstaten i en federal medlemsstat) eller om prestationer till konsumenter, samt med undantag för omsättningen som avser övriga prestationer i den mån de inte uteslutande eller till övervägande del tillhandahålls inom området för vilket normen gäller (delstaten i en federal medlemsstat),

— att avgiftens storlek varierar efter den nytta som lagstiftaren anser att den bransch som den avgiftsskyldige tillhör drar av turismen,

— att avgiften är högre i turistorter än i andra orter,

— att det inte är möjligt att göra avdrag för ingående skatt?"

Mål C-390/97

"Hindrar artikel 33.1 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 att en avgift behålls (på grund av att den karakteriseras som omsättningsskatt) som tas ut i en delstat i en medlemsstat i Europeiska gemenskaperna och som skall erläggas för ett kalenderår i taget av alla företagare som direkt eller indirekt berörs av turismen och som har sitt säte eller ett fast driftställe inom delstaten samt vars storlek i allt väsentligt är proportionell i förhållande till företagarens omsättning i delstaten under ett kalenderår, även om avgiftens storlek varierar efter hur stor nytta lagstiftaren anser att olika näringsgrenar (yrkeskategorier) drar av turismen och som inte minskas på grund av ingående skatt?"

9 Genom beslut av domstolens ordförande den 18 november 1997 förenades målen C-338/97 och C-344/97 vad gällde det muntliga och det skriftliga förfarandet samt domen. Genom beslut av ordföranden på femte avdelningen den 15 december 1998 förenades de förenade målen C-338/97 och C-344/97 med mål C-390/97 vad gällde det muntliga förfarandet och domen.

10 Den hänskjutande domstolen har ställt de tre frågorna, som lämpligen bör undersökas tillsammans, för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet, särskilt artikel 33 i samma direktiv, utgör hinder för en avgift som i likhet med den genom Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz och Kärntner Fremdenverkehrsgesetz införda avgiften skall erläggas av de företagare i en delstat som har ett ekonomiskt intresse av turismen och som i princip beräknas på grundval av årsomsättningen och inte ger rätt till avdrag för ingående skatt.

11 Steiermärkische Landesregierung och Tiroler Landesregierung anser, i likhet med den österrikiska regeringen och kommissionen, att sjätte direktivet inte utgör hinder för en sådan avgift. De har gjort gällande att avgiften inte utgör omsättningsskatt, som är förbjuden enligt artikel 33 i sjätte direktivet, eftersom den inte kan jämföras med mervärdesskatt och inte har någon skadlig inverkan på det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

12 Kärandena i målen vid den nationella domstolen anser däremot att en analys av nämnda avgift visar att den utgör omsättningsskatt som skadligt inverkar på det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därför är förbjuden enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

13 I detta hänseende erinrar domstolen om målen med ett gemensamt system för mervärdesskatt.

14 Det framgår av övervägandena till rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat första direktivet) att en harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter bör göra det möjligt att upprätta en gemensam

marknad inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar dem som råder på en inhemsk marknad, genom att undanröja skillnader i beskattningen som kan snedvrida konkurrensbetingelserna och försvåra handeln.

15 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt infördes genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Struktur och villkor för tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303, nedan kallat andra direktivet) och genom sjätte direktivet.

16 Domstolen har i fast praxis (se senast domen av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR, REG 1998, s. I-785) funnit att artikel 2 i första direktivet innebär att det gemensamma systemet för mervärdesskatt bygger på principen att en allmän konsumtionsskatt, som är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, skall tillämpas på varor och tjänster ända till detaljhandelsledet, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

17 Mervärdesskatt på varje transaktion får dock endast tas ut efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet utformas avdragsmekanismen så, att skattskyldiga personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att betala. Detta innebär att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och i sista hand bärs av slutkonsumenten.

18 För att uppnå målet att det skall råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skulle det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt ordalydelsen i övervägandena till andra direktivet, ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna.

19 I enlighet därmed tillåter artikel 33 i sjätte direktivet medlemsstaterna att införa eller behålla skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import endast om de inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.

20 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet, skall det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämställas med mervärdesskatt. Domstolen har i detta avseende preciserat att åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt skall betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämställas med mervärdesskatt (se dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit och Poulsen Trading, REG 1992, s. I-2217).

21 Domstolen erinrar i detta hänseende om de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt: Mervärdesskatt tas generellt ut på transaktioner avseende varor eller tjänster, skatten är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster, skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner, och den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen. Detta innebär att skatten i ett bestämt led endast beräknas på det mervärde som skapats i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (se dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi, REG 1992, s. I-2947).

22 En sådan avgift som den som har införts genom Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz och Kärntner Fremdenverkehrsgesetz försvårar inte rörligheten för varor och tjänster och drabbar inte affärstransaktionerna på ett sätt som kan jämföras med hur mervärdesskatt påverkar dessa.

23 För det första finns i nämnda lagar ingen föreskrift om avdrag för ingående skatt. Avgifterna skall alltså beräknas inte endast på mervärdet i ett bestämt led under produktions- och distributionsprocessen, utan på de skattskyldiga företagens hela omsättning.

24 För det andra övervältras inte avgifterna på slutkonsumenten på det sätt som är karakteristiskt för mervärdesskatten. Även om det kan antas att ett företag som sysslar med försäljning till slutkonsumenten bestämmer priset med hänsyn till det avgiftsbelopp som ingår i företagets allmänna kostnader, har inte alla företag möjlighet att på detta sätt eller i sin helhet övervältra avgiftsbördan.

25 Avgifterna för att främja turismen beräknas för det tredje på grundval av den sammantagna årsomsättningen, med vissa undantag. Det är inte möjligt att exakt ange det avgiftsbelopp som övervältras på kunden varje gång denne köper en vara eller en tjänst. Kravet på att detta belopp skall vara proportionellt i förhållande till det pris som begärts av den skattskyldige är således inte heller uppfyllt.

26 Därav följer att avgifterna för att främja turismen inte utgör en konsumtionsskatt som åläggs den som slutligen konsumerar varan, utan avgifter som belastar verksamheten i de företag som berörs av turismen.

27 Även om det antas att avgifterna i fråga i målen vid den nationella domstolen tillämpas allmänt eller nästan allmänt i de berörda delstaterna, är inte denna omständighet tillräcklig för att avgifterna kan anses vara omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet. Avgifterna påverkar nämligen inte affärstransaktionerna på ett sätt som kan jämföras med det som är karakteristiskt för mervärdesskatt.

28 Under dessa omständigheter skall frågorna besvaras på följande sätt. Sjätte direktivet, särskilt artikel 33 i samma direktiv, utgör inte hinder för en avgift som i likhet med den genom Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz och Kärntner Fremdenverkehrsgesetz införda avgiften skall erläggas av de företagare i en delstat som har ett ekonomiskt intresse av turismen och som i princip beräknas på grundval av årsomsättningen och inte ger rätt till avdrag för ingående skatt.

Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 12 augusti och den 27 oktober 1997 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system

för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt artikel 33 i samma direktiv, utgör inte hinder för en avgift som i likhet med den genom Steiermärkisches Tourismusgesetz, Tiroler Tourismusgesetz och Kärntner Fremdenverkehrsgesetz införda avgiften skall erläggas av de företagare i en delstat som har ett ekonomiskt intresse av turismen och som i princip beräknas på grundval av årsomsättningen och inte ger rätt till avdrag för ingående skatt.

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juni 1999.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen