FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 9 juli 2009 [1]

1. Förevarande mål rör tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [2] Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida vissa ekonomiska transaktioner som genomförs av ett politiskt parti utgör ekonomisk verksamhet i det direktivets mening.

I — Omständigheter och de frågor som är föremål för förhandsavgörande

2. Klaganden i målet vid den nationella domstolen är den regionala avdelningen i Kärnten av Sozialdemokratische Partei Österreichs (Socialdemokratiska partiet i Österrike, nedan kallat SPÖ). Denna regionavdelning indelas i distrikt och lokala grupper. Regionavdelningen är, liksom distrikten, egna rättssubjekt, vilket de lokala grupperna inte är.

3. Mellan år 1998 och år 2004 anordnade klaganden en rad annonserings- och reklamaktiviteter för sina undergrupper i samband med olika val i Österrike. I huvudsak fungerade klaganden som central inköpare för reklammaterial som sedan sändes vidare till distrikten och lokala grupper mot avgift. Klaganden anordnade även den årliga SPÖ-balen. Dessa aktiviteter har beskrivits som ”extern marknadsföring”, i motsats till utbildning av partifunktionärer som har beskrivits som ”intern marknadsföring”. Förevarande mål rör enbart ”extern marknadsföring”.

4. SPÖ deklarerade olika belopp som beskattningsbar omsättning avseende ”extern marknadsföring” och begärde avdrag med motsvarande ingående mervärdesskatt. Tvist uppstod mellan SPÖ och skattemyndigheterna angående huruvida klaganden enligt sjätte mervärdesskattedirektivet ska anses vara en skattskyldig som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när klaganden utför extern marknadsföring för dess underordnade grupper. Finanzamt Klagenfurt (skattekontoret i Klagenfurt) ansåg att SPÖ inte kunde anses vara skattskyldigt i den mening som avses i direktivet. SPÖ överklagade till Unabhängiger Finanzsenat (Oberoende Skattedomstolen), Klagenfurt, som

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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).

ställt följande frågor för förhandsavgörande till EG-domstolen:

”1) Ska artikel 4.1 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 (nedan kallat sjätte direktivet) tolkas så, att den ’externa marknadsföring’ som utförs av ett politiskt partis i rättsligt hänseende självständiga delstatsorganisation genom reklamverksamhet, informationsverksamhet, genomföranden av partimöten, leverans av reklammaterial till distriktsorganisationer samt anordnande och genomförande av en årlig bal (SPÖ-balen) ska anses utgöra ekonomisk verksamhet, om delstatsorganisationen därvid erhåller inkomster genom att (delvis) vidarefakturera de likaså i rättsligt hänseende självständiga partiorganisationerna (distriktsorganisationer och så vidare) för utgifterna för den externa marknadsföringen samt genom att ta ut inträdesavgifter vid genomförandet av balen?

2) Blir bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet föreligger i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet en annan om de verksamheter som nämnts i första frågan ’reflekterar’ tillbaka på delstatsorganisationen och på så vis även är till nytta för denna? Det ligger i sakens natur att de av delstatsorganisationen genomförda marknadsföringsåtgärderna som en visserligen sekundär men oundviklig bieffekt alltid även omfattar partiet i sig samt dess politiska målsättningar och åsikter.

3) Kan det fortfarande vara fråga om ’ekonomisk verksamhet’ för det fall att utgifterna för den ’externa marknadsföringen’ varaktigt flera gånger om överstiger de inkomster som verksamheten genererat genom att utgifterna vidarefakturerats och inkomsterna av balen vidareförts?

4) Föreligger en ’ekonomisk verksamhet’ även för det fall att utgifterna inte vidarefaktureras 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 det i huvudsak är upp till underorganisationen att själv avgöra om och i vilken utsträckning den bidrar till delstatsorganisationens utgifter?

5) Föreligger ’ekonomisk verksamhet’ även när underorganisationerna faktureras för extern marknadsföring i enlighet med en fördelningsnyckel som står i relation dels till hur många medlemmar underorganisationen har, dels till hur många ledamöter som härrör från underorganisationen?

6) Ska statliga bidrag som inte är skattepliktiga (exempelvis partistöd enligt lagen om stöd till partier i Kärnten

(Kärntner Parteiförderungsgesetz)) beaktas som ekonomiska fördelar vid bedömningen huruvida en ekonomisk verksamhet föreligger?

7) För det fall att den så kallade 'externa marknadsföringen' vid en isolerad bedömning skulle anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, utgör då den omständigheten att reklamverksamhet och valkampanjer tillhör de politiska partiernas kärnverksamhet och utgör ett nödvändigt villkor (*conditio sine qua non*) för genomförandet av politiska målsättningar och innehåll ett hinder mot att kvalificera denna verksamhet som 'ekonomisk verksamhet'?

8) Är de av klaganden bedrivna verksamheter som benämnts 'extern marknadsföring' av sådan art att de kan jämföras med sådana av kommersiella reklamföretag bedrivna verksamheter som avses i bilaga D (punkt 10) i sjätte direktivet, och motsvarar de innehållet i dessa? För det fall att denna fråga ska besvaras med ja, kan då omfattningen av de bedrivna verksamheterna under den tidsperiod som överklagandet avser klassificeras som 'icke obetydlig' mot bakgrund av förevarande inkomst- och utgiftsstruktur?"

II — Bedömning

5. I artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

6. I artikel 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"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. …”

7. Den fråga som domstolen har att avgöra är huruvida den externa marknadsföring som den regionala avdelningen av SPÖ i Kärnten utför är en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket skulle medföra att organisationen är ”skattskyldig” enligt det direktivet. Om så är fallet har den regionala avdelningen i Kärnten rätt att yrka avdrag för ingående skatt enligt artikel 17 i direktivet – om inte, saknas en sådan rätt.

8. Det framgår av de relevanta bestämmelsernas lydelse att begreppet ”ekonomisk verksamhet” måste ges en extensiv tolkning. Såsom domstolen förklarade i domen i målet T-Mobile Austria har ”begreppet ekonomisk verksamhet … ett vitt tillämpningsområde och … det är fråga om ett objektivt begrepp, i den betydelsen att verksamheten skall bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat”. [3] Därför omfattas ”samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster” [4] av tillämpningsområdet för artikel 4.

9. De verksamheter som uppräknas i artikel 4.2 kan emellertid anses utgöra ”ekonomisk verksamhet”, och göra den som

3 — Dom av den 26 juni 2007 i mål C-284/04, T-Mobile Austria m. fl. (REG 2007, s. I-5189), punkt 35. Se även dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751), punkt 47.

4 — Dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 42.

utför dem skattskyldig, endast om de syftar till att ge kontinuerliga inkomster. [5] Härav följer att när en verksamhet endast medför enstaka inkomster, eller inte alls medför några inkomster, är den person som utför denna verksamhet inte ”skattskyldig” med rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

10. I artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs vidare att ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag” omfattas av mervärdesskatteplikten. Förekomsten av vederlag är alltså en förutsättning för att mervärdesskatt ska tas ut på en viss transaktion. Denna bestämmelse är en del av Avdelning II, i vilken hela direktivets tillämpningsområde definieras. Tolkningen av varje annan bestämmelse i direktivet måste därför ske mot bakgrund av artikel 2. Jag delar den uppfattning som framförts av Finanzamt Klagenfurt, Greklands regering och kommissionen att tillhandahållande av tjänster utan vederlag inte utgör en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 4 i direktivet.

11. Den första anmärkningen som ska göras är att enligt domstolens fasta praxis omfattas ett tillhandahållande av en tjänst av mervärdesskatteplikt enbart när det finns ”en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls”. [6] Domstolen har vidare redan haft att bedöma vilken inverkan kravet på vederlag har vid tillhandahållande av informations- och reklamtjänster. Målet Hong Kong Trade Development Council [7] rörde den nederländska skattemyndighetens vägran att erkänna kontoret för Hong Kong Trade Development Council i Nederländerna som skattskyldigt. Kontoret tillhandahöll gratis information om Hong Kong och möjligheter till handel med företag från Hong Kong. Domstolen fastslog att kontoret inte kunde anses vara skattskyldigt eftersom det inte genererade några inkomster från tillhandahållandet av information. Den uttalade att ”när någons verksamhet utgörs enbart av att tillhandahålla tjänster utan något direkt vederlag finns det inget underlag för skattskyldighet och de fritt tillhandahållna tjänsterna omfattas därför inte av mervärdesskatteplikt. I sådant fall måste den som tillhandahåller tjänsten jämställas med den slutlige konsumenten … Sambandet mellan denne och mottagaren av varan eller tjänsten omfattas nämligen inte av någon kategori av avtal som rimligen kan vara föremål för skatteharmonisering…, under sådana omständigheter skiljer sig tjänster som tillhandahålls utan vederlag från beskattningsbara transaktioner som, inom ramen för systemet för mervärdesskatt, förutsätter att ett pris eller annat vederlag avtalats.” [8]

12. Uppdrag avseende centralt tillhandahållande av reklamtjänster var föremål för domstolens bedömning i målet Apple and Pear Development Council, [9] som var ett

5 — Dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem (REG 1990, s. I-4363) punkt 18, av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM (REG 2004, s. I-4295), punkt 48, och av den 26 juni 2007 i det ovan i fotnot 3 nämnda målet T-Mobile Austria, punkt 38.

6 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445), punkt 12; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23, av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 11.

7 — Dom av den 1 april 1982 i mål 89/81, Hong Kong Trade Development Council (REG 1982, s. 1277).

8 — Ibidem, punkt 10.

9 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443).

offentligrättsligt organ med uppgift att marknadsföra och göra reklam för kvaliteten hos äpplen och päron som odlats i England och Wales. Det finansierades genom en obligatorisk avgift för odlare av äpplen eller päron som inte fick överstiga ett visst belopp för varje hektar mark på vilken äppel- eller päronträd planterats, eller ett specifikt belopp för vart femtionde träd som planterats på en odlares mark. Domstolen anförde att Apple and Pear Development Council hade en funktion som avsåg gemensamma intressen hos odlarna och att nyttan från dess reklamverksamhet kom hela industrin till godo, medan nyttan för enskilda odlare endast var indirekt. Vidare fanns det inget samband mellan graden av nytta för enskilda odlare och beloppet på den obligatoriska avgift de hade att erlägga till Apple and Pear Development Council. Avgiften var inte en följd av ett avtal, utan en föreskriven skyldighet, och den skulle utgå oavsett om en viss odlare faktiskt haft någon nytta av den ovannämnda reklamverksamheten. Domstolen kom fram till att denna reklamverksamhet ”inte utgjorde ’tillhandahållande av tjänster … mot vederlag’”. [10]

13. Den kombinerade verkan av de mål som nämnts ovan förklarades av domstolen i domen i målet Tolsma. [11] Sökanden i målet vid den nationella domstolen, Tolsma, var en gatumusikant som mottog gåvor från förbipasserande. Nederländska skattemyndigheter tog ut mervärdesskatt på denna verksamhet. Han gjorde gällande att gåvorna inte var föremål för mervärdesskatt, eftersom det inte fanns någon skyldighet för förbipasserande att betala honom pengar, och när de gjorde det bestämde de själva vilket belopp de skulle betala. Skattemyndighetens uppfattning var att det fanns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahölls och de betalningar som erhölls, vilket medförde att verksamheten utgjorde tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Domstolen fastslog att ”en tjänst tillhandahålls ’mot vederlag’ i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, och är således beskattningsbar, enbart om det finns en rättslig förbindelse mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren, enligt vilken det rör sig om ett ömsesidigt utbyte så att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsterna erhåller utgörs av värdet som faktiskt lämnats som ersättning för den tjänst som tillhandahållits mottagaren”. [12]

14. I förevarande mål har den nationella domstolen angivit i sin begäran om förhandsavgörande att regionalavdelningar av SPÖ mellan 1998 och 2003 endast i begränsad omfattning tog betalt för reklam- och anonnstjänster från distrikt och lokala grupper. Det fanns inga klara kriterier för beräkning av dessa avgifter, och det förefaller som om undergrupperna själva hade frihet att själva avgöra – utifrån sina ekonomiska resurser – huruvida de skulle bidra till den regionala avdelningens kostnader. Det står helt klart att SPÖ inte hade några interna regler angående hur sådana tjänster skulle betalas. Situationen ändrades något år 2004, då vissa reklamtjänster fakturerades distrikten i form av en ”reklamavgift”, vars storlek bestämdes av hur många medlemmar det aktuella distriktet hade och antalet parlamentsledamöter som

10 — Ibidem, punkt 17.
11 — Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93 (REG 1994, s. I-743).
12 — Ibidem, punkt 14.

kom från distriktet i fråga. Detta belopp täckte endast en begränsad del av kostnaderna för den regionala avdelningen av SPÖ, som led ständiga förluster till följd av sin reklam- och annonsverksamhet.

15. Enligt min mening står det klart att situationen i förevarande mål motsvarar den som förelåg i de ovannämnda målen Hong-Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council och Tolsma. Under perioden från 1998 till 2003 fanns det inget system för regelbunden vidareföring av kostnader för reklam till distrikten eller lokala grupper. Dessa grupper hade ingen skyldighet på grund av avtal eller annat att bidra, och om de beslutade att göra så, var det upp till dem att utifrån sin ekonomiska situation avgöra hur mycket de skulle bidra med. Ett sådant system utgör tillhandahållande av tjänster utan direkt vederlag.

16. Det system som infördes år 2004 är i sak inte annorlunda på något avgörande sätt. Även efter dessa ändringar förelåg det inget ömsesidigt utbyte av prestationer. Undergrupperna betalade fortfarande inte för de tjänster de mottog, eftersom värdet på de bidrag de betalade till den regionala avdelningen inte motsvarade det faktiska värdet på dess reklam- eller reklamtjänster, och bidragen beräknades enbart utifrån antalet partimedlemmar i ett visst distrikt och antalet parlamentsledamöter från samma distrikt. Detta är skälet till att den regionala avdelningen hade ständiga och betydande förluster. Vidare genererade den publicitet som följde av den regionala avdelningens verksamhet nytta för partiet som helhet. Nyttan för distrikten och lokala grupper var inte individuell och direkt, utan en indirekt sidoeffekt.

17. Slutligen finns det skäl att göra ett mer allmänt påpekande angående arten av reklam och annonsering i förevarande mål. Såsom Finanzamt Klagenfurt och Greklands regering har anfört rör detta typiskt politisk verksamhet. Politiska partier utövar inte annons- eller reklamverksamhet för att generera inkomster, utan för att göra sina idéer kända för allmänheten. De har en central roll i systemet för representativ demokrati, och de utåtriktade verksamheter de arrangerar är en del av de funktioner de har i detta system. Varje ekonomisk aspekt som publicitet för partiet medför är underordnad den politiska betydelsen av sådan publicitet. När SPÖ:s regionala avdelning utförde ”extern marknadsföringsverksamhet” för dess undergrupper med avseende på en rad olika val i Österrike (kommunala val, regionala val, nationella församlingar, federal president) agerade den inte som en ekonomisk aktör som styrs av ekonomiska hänsyn, utan som en politisk organisation som strävade efter att vinna valet.

18. Den slutsaten påverkas inte av att SPÖ erhöll medel från staten enligt re-

levanta österrikiska bestämmelser om finansiering av politiska partier. Sådana intäkter utgör inte inkomster från ekonomisk verksamhet. I ett demokratiskt system är politiska partier offentligfinansierade så att de kan utöva sin politiska funktion till nytta för medborgarna. Det är faktiskt så att förekomsten av offentlig finansiering befäster slutsatsen att klagandens reklamverksamhet inte är en ekonomisk verksamhet mot vederlag. Den österrikiska staten lämnade ekonomiska medel till SPÖ just för att partiet inte är en vanlig ekonomisk aktör, utan en politsik grupp vars mål är andra än de som gäller för ett kommersiellt företag. Det finns således inga skäl att jämställa klaganden med en kommersiell reklambyrå, som till sin natur verkar i reklambranschen för att tjäna pengar. Däremot vore det – om ironin kan förlåtas – i allmänhet olämpligt för ett politiskt parti att utöva politisk verksamhet för att tjäna pengar. Normalt skulle detta anses utgöra korruption.

19. Med detta sagt skulle jag vilja påpeka att det kan förekomma omständigheter där ett politiskt parti utövar verksamhet som är kommersiell, och innebär att varor eller tjänster tillhandahålls mot vederlag. Greklands regering lämnade vid den muntliga förhandlingen exempel på att ett parti hade öppnat och drev en affär i vilken det sålde organiska produkter, och i ett annat fall att det sålde reklamutrymme i sina publikationer. Enligt min mening är båda dessa aktiviteter ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i direktivet, vilket medför att partiet blir ”skattskyldigt” för mervärdesskatt. Den ”externa marknadsföringsverksamheten” som bedrivits av SPÖ:s regionala avdelning är emellertid inte sådan verksamhet.

III — Förslag till avgörande

20. Jag föreslår mot denna bakgrund att domstolen ska besvara den nationella domstolens frågor så, att artikel 4.1 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 ska tolkas så, att ”extern marknadsföring” som utförs av en rättsligt oberoende regional avdelning i ett politiskt parti i form av reklamverksamhet, informationsverksamhet, genomföranden av partimöten, leverans av reklammaterial till distriktsorganisationer samt anordnande och genomförande av en årlig bal inte ska anses utgöra ekonomisk

verksamhet när intäkterna erhålls genom att (delar av) kostnaderna för ”extern marknadsföring” förs vidare till likaledes rättsligt oberoende undergrupper i partiet (distrikt med mera) och genom entréavgifter från balen. En sådan regional avdelning är inte jämförbar med en kommersiell reklambyrå.

Vidare medför inte det förhållandet att bidrag betalas ut till partiet av offentliga medel enligt nationella bestämmelser att det erhåller en ekonomisk fördel som gör den relevanta verksamheten till en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet.