FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 18. marts 1999 *

A — Indledning

1. Den foreliggende sag drejer sig om, hvorvidt turismeafgifter har karakter af omsætningsafgifter, hvis indførelse eller opretholdelse er i strid med fællesskabsretten. Med henblik på afgørelsen heraf har Verwaltungsgerichtshof Wien (Østrig) forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt nogle afgifter til fremme af turisme, som opkræves i Tirol, Kärnten og Steiermark er forenelige med Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«). Disse afgifter benævnes som »et bidrag for virksomheder, der har interesse i turismen« i Steiermark (Steiermärkisches Tourismusgesetz), som »obligatoriske afgifter« i Tirol (Tiroler Tourismusgesetz) og som »turismeafgift« i Kärnten. Herefter betegnes de alle tre som »turismeafgifter«.

2. I alle sagerne for Verwaltungsgerichtshof Wien har sagsøgerne nedlagt påstand om, at de omtvistede afgiftsansættelser annulleres, eftersom de pågældende afgifter ikke er af en sådan art, at de i henhold til artikel 33 i sjette direktiv kan opretholdes eller indføres.

3. I den affattelse, som følger af Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF [2], bestemmer denne artikel følgende:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, 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*, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen« [3].

* Originalsprog: tysk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — EFT L 376, s. 1.

3 — Min fremhævelse.

Gældende nationale bestemmelser

4. *Reglerne i Steiermark*: I henhold til § 27, stk. 1, i Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992 (lov om turisme for delstaten Steiermark) skal »personer, som har interesse i turismen« (dvs. i henhold til definitionen i § 1, nr. 5, i Tourismusgesetz [4], alle personer, »som har en direkte eller indirekte økonomisk interesse i turismen i Steiermark« og »som udøver selvstændig erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed, jf. § 2 i Umsatzsteuergesetz 1972 (lov om omsætningsafgift) i Steiermark«, og som »i dette øjemed har hjemsted eller har et forretningssted ... i en turismekommune i delstaten«) for hvert kalenderår betale et bidrag til turistforbundene »for personer, der har interesse i turisme«. Størrelsen af dette bidrag afhænger af den nytte, den afgiftspligtige har af turismen.

5. Kommunerne er, alt efter deres betydning for turismen, inddelt i fire kategorier — A, B, C og D — eller som »Statutarstadt« (dvs. en kommune med egne regler, en såkaldt »statut«). Betydningen for turismen fastslås bl.a. på baggrund af antal overnatninger af turister pr. indbygger og »særlig turismeomsætning«. Kommuner, som ikke opfylder betingelserne for at have betydning for turismen, falder ind under kategori D. De kommuner, der klassificeres i de første tre kategorier eller betegnes som »Statutarstadt«, anses for turismekommuner i henhold til § 1, nr. 2, i Steiermärkisches Tourismusgesetz.

6. Beregningsmetoden for de pågældende bidrag bygger desuden på en inddeling af virksomheder i forskellige erhvervskategorier, som derefter inddeles i syv bidragskategorier. Denne inddeling foretages af delstatsregeringen ved bekendtgørelse på baggrund af den merværdi, virksomhederne skaber ved turismen. I henhold til § 2 i denne bekendtgørelse indplaceres erhvervskategorier, der ikke er udtrykkeligt nævnt, i bidragskategori 5, mens kategorier inden for engroshandel indplaceres i bidragskategori 6.

7. Bidragets størrelse er afhængig af den erhvervsdrivendes omsætning. Den bidragspligtige omsætning er i henhold til § 31 i Steiermärkisches Tourismusgesetz »summen af den i det andetsidste år opnåede afgiftspligtige omsætning i henhold til Umsatzsteuergesetz (den østrigske lov om omsætningsafgift)«. Bidragets størrelse fremgår af tabeller, der tager hensyn til den pågældende erhvervsdrivendes bidragskategori og omsætningsled og den lokalklasse, som den »turismekommune«, hvor virksomhedens bidragspligt består, er klassificeret i. Loven fastsætter et minimums- og et maksimumsbeløb og fastsætter ligeledes undtagelsesmuligheder.

4 — I den affattelse, som er offentliggjort i Landesgesetzblatt nr. 55/1994.

8. *Reglerne i Tirol*: Tiroler Tourismusgesetz 1991 (lov om turisme) [5] kræver, at alle erhvervsdrivende, som i henhold til Umsatzsteuergesetz 1994 har en »direkte eller indirekte« interesse i turismen i Tirol, er medlemmer af et turistforbund. Afgifterne har således karakter af obligatoriske bidrag til et af de lokale turistforbund eller fonde til fremme af turismen. De tvungne medlemmer af forbundene inddeles ligeledes i bidragskategorier afhængig af deres erhverv. Ifølge den forelæggende ret er det afgørende for denne indplacering forholdet mellem det resultat, den enkelte erhvervskategori ud fra almindelige økonomiske erfaringer direkte eller indirekte opnår gennem turismen, og det tilsvarende samlede resultat for alle erhvervskategorier. Kommunerne er ligeledes inddelt i forskellige kategorier efter antallet af overnattende gæster pr. indbygger.

9. Beregningsgrundlaget for bidragene er som hovedregel den erhvervsdrivendes årlige omsætning. Imidlertid tages der udelukkende hensyn til den omsætning, som faktisk må formodes i det mindste indirekte til en vis grad at være foranlediget af turismen i Tirol.

10. *Reglerne i Kärnten*: § 3, stk. 1, i Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 [6] (lov om turismeafgift) pålægger de selvstændige erhvervsdrivende, »der drager fordel af turismen«, at betale et årligt bidrag. I henhold til samme lov formodes det, at en selvstændig erhvervsdrivende drager fordel af turismen, hvis han udøver en form for virksomhed, der er nævnt i bilaget, eller en lignende virksomhed. Denne lovsformodning kan afkræftes.

11. Grundlaget for afgiftsberegningen er i henhold til § 5 i ovennævnte lov den afgiftspligtige omsætning i henhold til Umsatzsteuergesetz. Den sats, der gælder for de enkelte afgiftskategorier, fastsættes i form af promillesatser på grundlag af den i det andetsidste år i delstaten Kärnten opnåede afgiftspligtige omsætning, idet der dog gælder et minimumsbeløb. Afgiftsbeløbet varierer fra en afgiftskategori til en anden, alt efter den nytte, virksomheden har af turismen.

12. Eftersom foreneligheden af turismeafgifterne med sjette direktiv er draget i tvivl i de tre hovedsager, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i hver af de tre sager:

Det præjudicielle spørgsmål i sag C-338/97 (Steiermark):

»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

5 — Landesgesetzblatt nr. 24, som affattet ved Landesgesetz LGBl. nr. 71/1992 og nr. 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärnten nr. 59/1994 (som affattet ved Landesgesetzblatt für Kärnten nr. 89/1994).

(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?«

Det præjudicielle spørgsmål i sag C-344/97 (Tirol):

»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 forret-

ningssted 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?«

Det præjudicielle spørgsmål i sag C-390/97 (Kärnten):

»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?«

B — Stillingtagen

13. Hvad angår artikel 33 i sjette direktiv skal indledningsvis bemærkes følgende:

14. Som Domstolen adskillige gange har præciseret (jf. Kerrutt-, Wisselink- og Giant-dommene), er artikel 33 kun til hinder for afgiftsordninger, der er konkurrerende med merværdiafgiften[7], og hvis opkrævning fører til en kumulation med

7 — Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 14, og af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 9.

merværdiafgiften på én og samme transaktion, hvis disse afgifter har karakter af omsætningsafgifter [8].

15. Afgrænsningskriterierne skal opstilles ud fra ordlyden af artikel 33 i sjette direktiv og i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den ordning om omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem [9]. Dette system bygger ifølge artikel 2 i det første direktiv om merværdiafgiften [10] på den grundsætning, at der til og med detailomsætningsleddet skal svares en generel forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats, der er nøjagtig proportional med disse varers og tjenesteydelsers pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares merværdiafgift med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

16. Formålet med artikel 33 i sjette direktiv er i denne forbindelse at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms [11]. Ifølge Domstolens faste praksis (jf. f.eks. Bozzi-dommen og Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen) skal skatter og afgifter, der har momsens væsentlige kendetegn, under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Artikel 33 er således ikke til hinder for opretholdelse eller indførelse af andre skatter og afgifter, der ikke har momsens væsentligste kendetegn [12]. Som Domstolen adskillige gange har fremhævet, er disse væsentlige kendetegn følgende:

— Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser.

— Den er proportional med prisen på varerne og tjenesteydelserne.

— Den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet og pålægges prisen på tjenesteydelser og varer, således at den i sidste instans bæres af den endelige forbruger [13].

8 — Kerrutt-dommen, jf. fodnote 7, præmis 22, og Wisselink-dommen, jf. fodnote 7, præmis 14.

9 — Dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 14.

10 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivninger om omsætningsafgift, EFT 1967, s. 12.

11 — Rousseau Wilmot-dommen, jf. fodnote 9, præmis 16.

12 — Dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9 ff., og af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11.

13 — Dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 8, og af 26.6.1997, forenede sager C-370/95, C-371/95 og C-372/95, Careda m.fl., Sml. I, s. 3721, præmis 14.

— Endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det foregående led[14].

17. De sagsøgte i hovedsagerne har bl.a. gjort gældende, at efterprøvelsen af, om samtlige disse kendetegn er til stede, ikke er afgørende for, om afgiften er forenelig med artikel 33, og at man i stedet bør foretage en helhedsundersøgelse af den omtvistede afgift med henblik på denne artikel. Man kan imidlertid i den foreliggende sag ikke undlade at undersøge de væsentlige kendetegn for merværdiafgiften, som Domstolen har defineret, og som der normalt tages stilling til med henblik på at besvare spørgsmålet om foreneligheden med artikel 33. Eventuelt kan der derefter foretages en samlet bedømmelse af de omtvistede afgifter. Det skal således først undersøges, om disse turismeafgifter har de ovennævnte væsentlige kendetegn, der karakteriserer merværdiafgiften.

18. Hvis jeg skal foregribe resultatet af min gennemgang, kan det konstateres, at hovedparten af disse kendetegn ikke foreligger, hvilket indebærer, at turismeafgiften som helhed ikke har karakter af en omsætningsafgift i artikel 33's forstand.

14 — Bozzi-dommen, jf. fodnote 12, præmis 12. Bergandi-dommen, jf. fodnote 13, præmis 15, Wisselink-dommen, jf. fodnote 7, præmis 18, Giant-dommen, jf. fodnote 7, præmis 11 ff., og Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen, jf. fodnote 12, præmis 11.

19. Med henblik på at gøre min fremstilling så sammenhængende som muligt gengives parternes indlæg ikke samlet, men opdeles efter hvert enkelt påstået kendetegn.

Afgiftens generelle anvendelse

20. Sagsøgerne i hovedsagerne finder, at turismeafgifterne gælder generelt. Dette fremgår efter deres opfattelse tydeligt af oplysningerne fra den forelæggende ret, hvorefter f.eks. i Tirol et stort antal erhvervskategorier, men ikke alle, pålægges at betale denne form for bidrag. Disse omstændigheder kan ikke drages i tvivl.

21. Sagsøgerne gør endvidere gældende, at enhver selvstændig erhvervsdrivende, som skal betale omsætningsafgift, de facto også er pålagt turismeafgiften. I Tirol opererer man f.eks. med ca. 700 erhvervskategorier, som hver hører under en bidragskategori. Til dels har man — i Steiermark — indført en slags opsamlingsregel, hvorefter alle de erhvervskategorier, som ikke udtrykkeligt er nævnt, automatisk indplaceres i bestemte bidragskategorier. Således kan kun en forsvindende ringe del af virksomhederne undgå at betale afgiften. Disse undtagelser svarer i øvrigt delvist til undtagelserne i henhold til Umsatzsteuergesetz. I Kärnten henvises der i turismeafgiftsloven endog udtrykkeligt til disse undtagelser.

22. Selv om den gældende lov indeholder en undtagelsesmulighed, er det ifølge sagsøgerne næsten umuligt at bevise, at denne skal finde anvendelse, eftersom selv en indirekte interesse i turismen er tilstrækkelig til, at virksomhederne pålægges at betale afgiften. Således er f.eks. selv advokater og læger klassificeret blandt de personer, der har interesse i turismen og dermed skal betale den omtvistede afgift. Kriteriet om, at der drages fordel af turismen, anvendes ikke med henblik på at begrænse antallet af afgiftspligtige, men udelukkende for at fastslå størrelsen af afgiften. Derfor findes der ikke i nogen østrigsk delstat en erhvervskategori af betydning, der ikke er afgiftspligtig.

23. Sagsøgerne i hovedsagerne gør endvidere gældende, at turismeafgifter stort set opkræves i hele forbundsstaten — dvs. i hele Østrig — således at samtlige selvstændige erhvervsdrivende i hele landet omfattes, uanset om deres virksomhed har en tilknytning til turismen. Den omstændighed, at de forskellige afgifter reguleres af lovgivningen på delstatsniveau, har ingen betydning i denne henseende. Sjette direktiv bør også gælde for lovgivningerne i de enkelte delstater, da direktivet ellers let kunne omgås.

24. Sagsøgerne i hovedsagerne henviser ligeledes til beregningsgrundlaget for turismeafgiften. Denne består i summen af den omsætning, der beskattes i medfør af Umsatzsteuergesetz, og omfatter således alle varer og tjenesteydelser, dvs. omsætningen i hele Østrig med undtagelse af Wien. De få undtagelsesmuligheder ændrer intet herved, da lovgivningen om omsætningsafgift ligeledes indeholder undtagelser. Sagsøgerne i hovedsagerne fremhæver endvidere, at den foreliggende sag adskiller sig fra SPAR-sagen [15], hvori Domstolen fandt, at det østrigske »Kammerumlage« var foreneligt med sjette direktiv. I modsætning til SPAR-sagen, hvor kriteriet var leverandørernes omsætning, er kriteriet for turismeafgiften i den foreliggende sag selve virksomhedernes omsætning.

25. Sagsøgerne i hovedsagerne gør endelig opmærksom på, at der selv processuelt er en tæt tilknytning til lovgivningen om omsætningsafgift. Ændringer i Umsatzsteuergesetz er således også blevet indført f.eks. i delstaten Tirols lovgivning om turismeafgiften. Endelig fremsendes der en kopi af momsansættelsen med henblik på beregningen af turismeafgiften.

26. Under henvisning til Domstolens praksis, hvorefter kriteriet om, at afgiften er alment gældende, ikke er opfyldt, når afgiften udelukkende rammer bestemte varer og tjenesteydelser, konkluderer sagsøgerne i hovedsagerne, at det i denne sag drejer sig om en afgift af almen karakter.

15 — Dom af 19.2.1998, sag C-318/96, Sml. I, s. 785.

De sagsøgtes bemærkninger om, at afgiften bruges til støtte af turistforbund og til fremme af turismen, har ingen betydning i denne henseende, eftersom kriterierne i artikel 33 i modsat fald ville være lette at omgå.

27. Den østrigske regering og de pågældende delstater er derimod af den opfattelse, at turismeafgiften ikke udgør en generel afgift på varer og tjenesteydelser. Formålet med beskatningen er mere begrænset, end tilfældet er med omsætningsafgiften. Desuden rammer turismeafgiften udelukkende den fortjeneste, der er opnået som følge af turismen. Denne fortjeneste kan anses for et aktiv opnået på grund af turismen, altså så at sige for en merværdi, der kan henføres til turismen.

28. Ud fra et skattemæssigt synspunkt kan turismeafgiften heller ikke anses for en forbrugsafgift, dvs. for en indirekte beskatning. Fra et økonomisk synspunkt vil omsætningsafgiften altid skulle betales af den endelige forbruger, mens turismeafgiften kun rammer virksomhedens fortjeneste, selv om den beregnes ud fra omsætningen.

29. Da ikke alle erhvervsdrivende drager fordel af turismen, har heller ikke alle de erhvervsdrivende bidragspligt. De sagsøgte har i denne forbindelse specielt henvist til undtagelserne i henhold til de forskellige lovgivninger. Det er korrekt, at afgiften i Tirol rammer et relativt stort antal erhvervskategorier, men ikke alle. Ud af en samlet omsætning for virksomhederne i Tirol på ca. 270 mia. ATS er beregningsgrundlaget for turismeafgiften kun på ca. 60 mia. ATS.

30. De sagsøgte har endvidere gentagne gange påpeget, at indplaceringen af en erhvervskategori i en bestemt bidragskategori blot indebærer, at denne kategori formodes at drage en bestemt fordel af turismen. Heraf fremgår det imidlertid ikke, at samtlige medlemmer, i f.eks. Tirol, af den pågældende erhvervskategori er forpligtet til at være medlem af det lokale turistforbund. Et tvungent medlemskab beror snarere på det faktiske forhold mellem virksomheden og turismen. Desuden gælder der særlige regler for hele brancher, eftersom den afgiftspligtige omsætning ikke kan udgøre et passende tilknytningskriterium for disse. Endvidere tjener omsætningen ikke som beregningsgrundlag for 38 % af medlemmerne (ca. 21 000 virksomhedsejere), som blot betaler et på forhånd fastsat beløb.

31. En anden væsentlig undtagelse, som de sagsøgte har henvist til, er det forhold, at omsætningen fra eksport, i f.eks. Tirol, ikke er omfattet af beregningsgrundlaget. Ved eksport forstås i dette tilfælde også eksport til andre delstater. Med andre ord fastsættes turismeafgiften udelukkende på grundlag af en del af omsætningen, dvs. transaktioner

foretaget i Tirol, eftersom det udelukkende er disse, der, i det mindste indirekte, skyldes turismen i Tirol. Endvidere rammes visse aktiviteter, såsom værelsesudlejning til ikke-turister, ikke af afgiften, men pålægges omsætningsafgift.

32. En anden forskel i forhold til omsætningsafgiften er, at denne ligeledes rammer udenlandske virksomheder, mens et tvungent medlemskab af et turistforbund kun berører de virksomheder, der har deres hjemsted i de respektive turistforbunds områder.

33. Delstaten Steiermark gør endvidere gældende, at turismeafgiften er en direkte beskatning, som også kan gøres afhængig af omsætningen, men som ikke er underlagt nogen harmoniseringsordning, og som således ikke er omfattet af sjette direktivs artikel 33. Endelig fremhæver delstaten afgiftens rent lokale karakter, da den blot opkræves i 203 ud af 543 kommuner i Steiermark. Hvad angår beregningsgrundlaget gøres det gældende, at henvisningen til omsætningen ikke, i medfør af Domstolens praksis, nødvendigvis medfører, at der er tale om en generel afgift i artikel 33's forstand.

34. Kommissionen gør først og fremmest gældende, at det må antages, at der er tale om en generel afgift, når beskatningen rammer samtlige økonomiske transaktioner i de pågældende medlemsstater. Retspraksis har afvist, at der er tale om en sådan generel karakter, når beskatningen kun gælder for bestemte varer, aktiviteter og personer. Efter at have gennemgået de pågældende regler gør Kommissionen opmærksom på, at det ikke med sikkerhed kan afgøres, hvor mange kommuner og erhvervskategorier der rent faktisk berøres. Det må imidlertid konstateres — ifølge Kommissionen — at afgiften netop ikke er begrænset til visse varer, aktiviteter og grupper af personer.

35. Med henblik på en juridisk vurdering af de fremførte argumenter skal det først og fremmest bemærkes, at jeg ikke kan tilslutte mig de sagsøgtes opfattelse, hvorefter turismeafgiften ikke rammer hele virksomheden som sådan, men udelukkende den »nytte«, som denne har af turismen. Det kan ikke af denne omstændighed i sig selv udledes, at afgiften ikke skal svares generelt af varer og tjenesteydelser. Som de sagsøgte har anført, er en *indirekte fordel* tilstrækkelig til, at der skal betales afgift. En meget vid fortolkning af dette begreb kan betyde, at stort set alle virksomheder berøres, og at afgiften har en generel karakter, dvs. er en afgift i artikel 33's forstand. En sådan fortolkning synes at være begrundet, da turismen, som fremført af parterne, har stor betydning for økonomien i de forskellige delstater i Østrig.

36. Det skal herefter undersøges, hvorvidt turismeafgiften berører samtlige økonomiske aktiviteter i delstaten. Sagsøgerne i hovedsagerne har med rette anført, at denne undersøgelse skal foretages på grundlag af de oplysninger, den forelæggende ret har givet. Ifølge disse pålægges afgifter af denne art, i det mindste i Tirol, et stort antal erhvervskategorier, men ikke alle. Det kan imidlertid ikke — stadig ifølge den forelæggende ret — antages, at afgiften udelukkende rammer enkelte transaktioner. Men selv på baggrund af disse oplysninger kan det ikke med sikkerhed antages, at kriterierne for en generel anvendelse af afgiften er opfyldt. Det vil sige, at selv i forhold til reglerne i Tirol skal spørgsmålet om den almindelige rækkevidde af de obligatoriske bidrag efterprøves. Denne efterprøvelse er i øvrigt allerede nødvendig for Kärnten og Steiermark, da de oplysninger, den forelæggende ret har givet vedrørende disse to delstater, er mindre klare.

37. Kommissionen har med rette anført, at der ifølge Domstolens praksis ikke er tale om en almindelig afgift, når den kun belaster helt bestemte varer, aktiviteter eller grupper af personer. Domstolen har således fastslået, at en særlig forbrugsafgift for personbiler ikke er en almindelig afgift, idet den kun belaster »helt bestemte varegrupper« [16].

38. Domstolen kom til samme resultat i en sag vedrørende en kommunal afgift, hvorefter enhver, som løbende eller lejlighedsvis organiserede offentlige forestillinger eller forlystelser på kommunens område, og som herfor opkrævede entreafgift af publikum eller deltagere, skulle svare en særlig afgift af bruttobeløbet af alle indtægter. Denne afgift blev ikke anset for en generel afgift, idet den kun opkrævedes for en begrænset kategori af goder og tjenesteydelser [17].

39. Endelig blev et tillægsbidrag til Cassa di Previdenza, som er obligatorisk for advokater, der permanent driver erhverv i Italien, ikke anset for at være en generel afgift. Alle advokater, som var medlem af Advokatsamfundet, var forpligtet til dels at anvende en bestemt tillægssats på samtlige honorarer, der indgik i den årsomsætning, som opgøres med henblik på betaling af moms, dels at indbetale dette beløb til Cassa di Previdenza. Også i denne sag fastslog Domstolen, at dette tillægsbidrag ikke udgjorde en generel afgift. Den støttede sig bl.a. på, at kun advokater var omfattet, og at afgiften ikke fandt anvendelse på samtlige vederlag, men kun på vederlag for ydelser i forbindelse med retssager [18].

40. De af de sagsøgte påberåbte undtagelser medfører næppe, at forholdet mellem reglen og undtagelsen »vendes om« i et sådant omfang, at turismeafgiften, i mod-

16 — Wisselink-dommen, jf. fodnote 7, præmis 20.

17 — Giant-dommen, jf. fodnote 7, præmis 14.

18 — Bozzi-dommen, jf. fodnote 12, præmis 14.

sætning til omsætningsafgiften, kun skal betales i visse (undtagelses-)tilfælde. Det er således ikke korrekt at antage, at kun ganske bestemte varer, aktiviteter og grupper af personer berøres af denne afgift. Der findes ganske vist undtagelser, men disse findes også i lovgivningen om merværdiafgiften.

41. Denne konklusion støttes, som det er fremført, af den omstændighed, at begrebet »indirekte nytte« fortolkes vidt. Selv læger og advokater anses for at have en indirekte nytte af turismen, og det på trods af, at førstnævnte gruppe eventuelt kan bevise, at der ikke er nogen turister blandt deres patienter. Der skal ligeledes i denne sammenhæng henvises til opsamlingsreglen i Steiermarks bestemmelser, hvorefter samtlige erhvervskategorier inddeles i bestemte bidragskategorier. Selv om en indplacering i en bidragskategori i første omgang sker efter en formodning, og enhver — medmindre det gøres alt for vanskeligt — kan undtages fra at betale afgiften, berører denne undtagelse nødvendigvis kun et fåtal. Dette gælder ligeledes for transaktioner, som finder sted uden for Tirol, og som ikke indgår i beregningsgrundlaget for turismeafgiften. I princippet kan det således lægges til grund, at et stort antal erhvervskategorier er omfattet. På samme måde medfører visse kommuners mulighed for ikke at blive omfattet af afgiftsordningen kun en begrænset undtagelse. Det må således konstateres, at den omtvistede afgift berører en stor del af økonomien. Dette forhold opfylder således ikke det i Domstolens praksis opstillede kriterium, hvorefter det kun kan antages, at en afgift ikke er generel, når den kun rammer visse persongrupper.

42. Min vurdering af afgiftens generelle karakter ændres heller ikke af det forhold, at lovgivningen i delstaten Kärnten — som anført under den mundtlige forhandling — ikke indebærer, at samtlige erhvervsdrivende i henhold til Umsatzsteuergesetz skal betale afgift, men derimod alene visse selvstændige erhvervsdrivende, som drager fordel af turismen, og som har bestemte former for indtægter i henhold til den østrigske lovgivning om indkomstskat. Gruppen af afgiftspligtige i Kärnten er muligvis noget snævrere defineret end i de øvrige delstater i forbundsstaten Østrig. Men som allerede påvist [19], fører dette ikke til, at forholdet mellem reglen og undtagelsen vendes om. Afgiften rammer stadig ikke kun personer og enkeltstående aktiviteter. Det forhold, at man kan fritages for afgiften, såfremt det kan sandsynliggøres, at man ikke drager nogen fordel af turismen, ændrer ikke på resultatet, eftersom denne fritagelse kun vedrører enkelte tilfælde.

43. Det er ligeledes blevet fremført, at det forhold, at der tages udgangspunkt i årsomsætningen, ikke er tilstrækkeligt til, at afgiften kan siges at have generel anvendelse. Denne opfattelse støttes på Rousseau Wilmot-dommen, hvori Domstolen fastslog, at formålet med artikel 33 ikke kan være at forbyde medlemsstaterne at opretholde eller indføre afgifter, som ikke er

19 — Jf. punkt 40.

fiskale, men som er indført med det særlige formål at skaffe midler til sociale ordninger, baseret på virksomhedernes aktiviteter, og beregnet på grundlag af den samlede årlige omsætning uden direkte at påvirke prisen på varer og tjenesteydelser [20]. I dommen blev der imidlertid ikke knyttet en direkte forbindelse mellem den samlede årsomsætning og skattens almindelige karakter. Det er således et grundlæggende kendetegn ved merværdiafgiften, at den har en helt generel anvendelse på samtlige transaktioner i forbindelse med varer og tjenesteydelser, dvs. på hele omsætningen.

44. Det må derfor fastholdes, at turismeafgiften har generel virkning. Der kan derimod stilles spørgsmål ved, om den også finder generel anvendelse på varer og tjenesteydelser, dvs. omsætningen, og dermed på forbruget. Dette spørgsmål må sikkert besvares bekræftende, idet afgiften rammer den pågældende virksomheds årlige omsætning. Det hævdes ganske vist, at omsætningen kun tjener til beregning af afgiften, men dette ændrer intet herved. Selv om omsætningen kun tjener som beregningsgrundlag for afgiften, kan dette ikke være foreneligt med artikel 33, når det medfører, at transaktioner rammes på en måde, der ikke er i overensstemmelse med artikel 33. At der findes visse undtagelsesmuligheder, ændrer heller ikke noget ved den afgiftsbelastning, som samlet set pålægges transaktionerne.

45. Der kan imidlertid opstå tvivl for så vidt angår Kärnten og Steiermark, hvor udgangspunktet er omsætningen i det andetsidste år. Der kan således stilles spørgsmålstegn ved, om den omtvistede afgift stadig er sammenlignelig med merværdiafgiften. En direkte beskatning af hver transaktion bliver i det mindste vanskeliggjort i Tirol og umulig i såvel Kärnten som Steiermark. Hvis man derimod strengt lægger vægt på en generel beskatning af omsætningen, må dette kriterium antages at være opfyldt.

46. I det følgende vil jeg gennemgå endnu et særligt træk ved den foreliggende sag. Genstanden for vurderingen i forhold til sjette direktiv er ikke lovgivningen i en medlemsstat, men derimod kun bestemmelser, der gælder i enkelte delstater i en medlemsstat. Også sådanne bestemmelser skal imidlertid være i overensstemmelse med sjette direktiv. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Giant-dommen [21], hvori Domstolen gik så langt som til at undersøge, om en kommunal afgift var forenelig med sjette direktiv. Heraf kan det udledes, at afgifter indført af delstater så meget desto mere skal være forenelige med direktivet. Den af de sagsøgte påberåbte lokale karakter af turismeafgiften i Steiermark kan ikke ændre herved. Af denne grund bør lovgivningerne om turismeafgift i de enkelte østrigske delstater ligeledes gennemgås for så vidt angår deres forenelighed med sjette direktiv.

20 — Jf. fodnote 9, præmis 16.

21 — Jf. fodnote 7.

Proportionaliteten mellem afgift og pris

47. Et andet væsentligt kendetegn ved en beskatning i artikel 33's forstand er, at den skal være proportional med prisen på varerne og tjenesteydelserne. Artikel 2 i første direktiv[22] kræver endda, at det drejer sig om en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris.

48. Sagsøgerne finder, at den omtvistede afgift er proportional. Beregningsgrundlaget for afgiften er en procentdel af den afgiftspligtige omsætning. Det forhold, at beløbene afhænger af bidragskategori og lokalklasse, ændrer intet ved den direkte proportionalitet mellem turismeafgiften og den omsætning, den rammer. Når der er fastsat så mange grundbeløb, bidragskategorier og lokalklasser, får man blot et stort antal afgiftssatser. Derfor er det kun et meget begrænset antal sektorer, der pålægges faste afgiftssatser.

49. De sagsøgte gør gældende, at afgifterne i f.eks. Tirol ikke er proportionale med priserne, idet visse former for omsætning skal fratrækkes den samlede afgiftspligtige omsætning. Desuden fastsættes der grundbeløb, som udgør en procentdel af omsætningen, og som er forskellige for hver bidragskategori. Derfor er det heller ikke muligt efterfølgende at fastsætte eller udregne beskatningen, dvs. den byrde, der pålægges hver enkelt transaktion. Der opereres med et fast minimumsbeløb, og turistforbundene fastsætter yderst forskellige promillesatser. Man kan derfor ikke tale om en proportional afgift, når forbundene fastsætter helt forskellige satser, som i mindre end 10 % af tilfældene er ens.

50. Hvad angår lovgivningen i Steiermark hævder de sagsøgte, at man for hver bidragskategori har en fast promillesats. Men da afgiften rammer fordelen ved turismen, vil denne promillesats være højere, jo større den formodede fordel er. Derfor bliver afgiften i sidste instans ikke proportional, men progressiv. I Steiermark betaler hver bidragskategori eller lokalklasse desuden en på forhånd fastsat afgift, hvilket medfører, at der ikke kan være tale om en proportional beskatning.

51. Sagsøgerne har fastholdt, at der ganske vist findes forskellige afgiftssatser, som også kan være forskellige fra ét lokalområde til et andet, men for den enkelte erhvervsdrivende er satsen altid den samme, og derfor må udgangspunktet være, at afgiften er proportional. Det forhold, at afgiften, for så vidt angår de laveste satser, er et på forhånd fastsat beløb, ændrer intet herved, da dette kun er aktuelt for et begrænset antal virksomheder. At der findes flere

22 — Jf. fodnote 10.

forskellige satser, ændrer heller intet herved, da lovgivningen om omsætningsafgift også selv indeholder forskellige afgiftssatser.

52. Kommissionen finder ikke, at afgiften er proportional. Dette begrundes med, at afgiften ikke kan være (nøjagtigt) proportional, når man ved beregningen tager udgangspunkt i den samlede omsætning. Endvidere afhænger beløbet ikke kun af omsætningen, men ligeledes af andre faktorer, såsom lokalklasse.

53. I forbindelse med den retlige bedømmelse af parternes argumenter skal det først og fremmest understreges, at en afgift på den nytte, der drages af turismen, kan være proportional på samme måde som en omsætningsafgift. Med henblik på at beregne denne fordel baserer turismeafgiften sig på den omsætning, der opnås ved turismen. Denne kan også, ligesom merværdiafgiften, pålægges en proportional afgift. Det skal i det følgende undersøges, hvorvidt dette er tilfældet her.

54. Jeg kan ikke tilslutte mig de sagsøgtes opfattelse, hvorefter den omtvistede afgift ikke er proportional, eftersom visse transaktioner, såsom eksport fratrækkes den samlede omsætning. Spørgsmålet er her, om afgiften er nøjagtigt proportional med den beskattede omsætning, dvs. de beskattede transaktioner. Det forhold, at visse transaktioner ikke er omfattet af afgiften, betyder blot, at afgiftens beregningsgrundlag begrænser sig til bestemte transaktioner. Når afgiften giver anledning til, at man beregner en procentdel af denne omsætning, kan jeg ikke se, hvorfor afgiften ikke skulle være proportional.

55. Hvad angår fastsættelsen af grundbeløbene udgør disse ligeledes en procentdel af omsætningen, som igen er proportional med de pågældende transaktioner. Når det gøres gældende, at formålet med beregningen af grundbeløbene kun er at lægge den fortjeneste til grund, som skyldes turismen, fremgår det heraf, at der skal foretages en bestemt vægtning. De enkelte varer og tjenesteydelser — eller snarere deres pris — skal pålægges afgift med forskellige satser. Disse grundbeløb er imidlertid fastsat for hver bidragskategori efter den formodede nytte, som denne forventes at kunne drage af turismen. Hvis man herefter går ud fra, at bestemte ydelser altid leveres af samme erhvervskategori, vil afgiftsbyrden på disse forblive den samme. Men da man i f.eks. Tirol skal tage højde for lokalklasser, kan det ikke udelukkes, at den samme transaktion under visse omstændigheder beskattes forskelligt. Som sagsøgerne med rette gør opmærksom på, forbliver afgiften imidlertid altid den samme for den erhvervsdrivende, og den er altid proportional med varens pris.

56. Spørgsmålet er imidlertid, om denne afgiftsmæssige proportionalitet svarer til den, der er fastsat i henhold til merværdiafgiften. Det er muligt, at afgiften for den enkelte virksomhed altid er ens og proportional med varens pris. Går man derimod ud fra — hvilket skal undersøges nærmere — at afgiften opkræves i hvert led indtil den endelige forbruger, vil forbrugeren ganske vist også blive beskattet proportionalt med prisen, men med forskellige satser for samme varer og tjenesteydelser. Det er tvivlsomt, om der i så fald er tale om en afgift, der er nøjagtigt proportional med omsætningen som inden for merværdiafgiftsordningen. Hvad dernæst angår spørgsmålet om at kende eller kunne få kendskab til afgiften på den enkelte transaktion, synes dette snarere at have betydning med hensyn til overvæltningen af afgiften på den endelige forbruger.

57. Turismeafgiftens nøjagtige proportionalitet drages ligeledes i tvivl, fordi afgiftens eneste grundlag er virksomhedens samlede omsætning. Dette er imidlertid ikke fuldstændig klart. Hvad angår detailleddet, dvs. hvor afgiften pålægges den endelige forbruger, udgør omsætningsafgiften ganske vist en proportional byrde for hver transaktion. Men som sagsøgerne med rette har anført under den mundtlige forhandling, beregnes den omsætningsafgift, som den afgiftspligtige virksomhed skal betale, også på grundlag af den samlede omsætning. Forskellen mellem beregningsmåden for turismeafgiften og merværdiafgiften synes derfor ikke at være så stor, at det af denne grund kan udelukkes, at der er tale om proportionalitet.

58. Reglerne i Tirol og Kärnten indeholder imidlertid bl.a. bestemmelser om forskudsbetaling og faste minimumsbeløb. Dette betyder, at i det mindste i disse tilfælde — ca. 38 % i hele Tirol — er der ingen præcis proportionalitet.

59. Hvad angår Steiermark er det på den ene side gjort gældende, at der for de enkelte bidragskategorier eller lokalklasser ikke er fastsat nogen bestemt procentsats, men faste beløb. På den anden side tales der om faste promillesatser samt maksimums- og minimumsbeløb. Det må således antages, at heller ikke i Steiermark er afgiften altid helt proportional.

60. Den proportionalitet, der kræves i henhold til reglerne om merværdiafgiften, foreligger således ikke. Ser man f.eks. på Tirol, hvor der i mere end en tredjedel af tilfældene betales et minimumsbeløb, er der heller ikke tale om et ubetydeligt antal virksomheder, der helt kan ses bort fra. Talmaterialet for Kärnten og Steiermark er ikke tilsvarende præcist. Der er imidlertid intet i parternes indlæg, der viser, at man kun undtagelsesvist afviger fra en proportional beregning. Undersøgelsen af dette punkt påhviler i sidste instans den forelæggende ret. I princippet er det imidlertid tilstrækkeligt at anføre, at de forskellige regler fastsætter minimums- og maksimumsbeløb samt afrunding til faste beløb,

for at det må fastslås, at der ikke er tale om en præcis proportional beskatning i merværdiafgiftsreglernes forstand. Når hertil kommer, at det på ingen måde er sikkert, at forbrugeren beskattes som i henhold til merværdiafgiften, må det konstateres, at de omtvistede afgifter ikke er proportionale.

Afgiftsopkrævning i hvert led

61. Det skal herefter afgøres, hvorvidt den omtvistede afgift opkræves i hvert led i produktions- og omsætningsforløbet. Da dette ifølge det fælles merværdiafgiftssystem ligeledes omfatter det sidste led, dvs. overvæltningen af afgiften på den endelige forbruger, skal dette kriterium behandles først.

Overvæltningen på den endelige forbruger

62. I denne henseende har sagsøgerne under den mundtlige forhandling henvist til Careda-dommen [23]. Domstolen præciserede her, at det er tilstrækkeligt, at det er muligt at overvælte afgiften på den endelige forbruger, uden at dette udtrykkeligt skal være foreskrevet i loven. Det er heller ikke nødvendigt, at der udstedes en faktura. Sagsøgerne udleder heraf, at muligheden for at overvælte afgiften på samme måde som merværdiafgiften ikke er en nødvendig forudsætning for at anse en afgift for en omsætningsafgift i sjette direktivs artikel 33's forstand.

63. I Careda-dommen fastslog Domstolen imidlertid udtrykkeligt følgende: »Det følger af det anførte, at for at den pågældende afgift kan anses for en omsætningsafgift i direktivets artikel 33's forstand, skal den kunne overvæltes på forbrugeren« [24]. Ifølge Domstolen er det således ikke nødvendigt, at det udtrykkeligt er fastsat i loven, at afgiften kan overvæltes på forbrugeren. Domstolen tilføjede: »... henset til formålet med sjette direktivs artikel 33 ... skal fastlæggelsen af en afgifts art og følgelig også vurderingen af, om den er forenelig med fællesskabsretten, ikke alene foretages på grundlag af ordlyden af de gældende nationale bestemmelser, men også på grundlag af afgiftens væsentlige kendetegn« [25]. Med andre ord skal afgiften, for at være uforenelig med artikel 33, under alle omstændigheder kunne overvæltes på forbrugeren, således som det sker i forbindelse med merværdiafgiften. Derfor skal beskatningen af den endelige forbruger ligeledes være nøjagtigt proportional med prisen på varen eller tjenesteydelsen.

23 — Jf. fodnote 13.

24 — Jf. fodnote 13, præmis 15.

25 — Careda-dommen, jf. fodnote 13, præmis 17.

64. Kommissionen henviser ligeledes hertil og præciserer, at i modsætning til merværdiafgiften betales turismeafgiften ikke af forbrugeren, men af den afgiftspligtige virksomhed. Turismeafgiften opkræves ikke ved leveringer til den endelige forbruger. Det er korrekt, når Kommissionen tilføjer, at selv om afgiften (som en omkostning) kan pålægges forbrugeren, udgør dette ikke en overvæltning *i direktivets forstand*. Det drejer sig ikke om en direkte overvæltning, men snarere om indregning af en omkostning ved prisfastsættelsen. En direkte overvæltning på den endelige forbruger i sjette direktivs forstand forudsætter en proportional opkrævning af en skat eller afgift på en konkret transaktion, som det er tilfældet med merværdiafgiften. Ingen har påstået, at turismeafgiften opkræves hos forbrugeren på denne måde. Det påberåbte forhold — at afgiften pålægges den endelige forbruger gennem indregning i prisen — er ikke tilstrækkeligt.

65. Repræsentanten for Kärnten har under den mundtlige forhandling anført, at en overvæltning på forbrugeren i den foreliggende sag vil være helt umulig. Da afgiften ikke beregnes for hver enkelt transaktion, men delvis er fastsat på grundlag af den samlede omsætning for det *andetsidste* år, kan virksomheden ikke, for så vidt angår den leverede ydelse, beregne hvor meget priserne i indeværende afgiftsår skal stige for faktisk at overvælte det afgiftspligtige beløb. Dette viser, at afgiften i realiteten rammer fortjenesten og kun, i princippet, i økonomisk forstand kan overvæltes, når prisen ligger under den markedspris, der kunne opnås. At afgiften indkalkuleres i prisen som en omkostning kan ikke medføre, at afgiften har karakter af en omsætningsafgift. Også en indkomstskat vil man forsøge at overvælte.

66. At virksomheden ikke kan fastslå, i hvilket omfang dens omsætning belastes, kan vise sig at være forkert i de tilfælde, hvor afgiften er proportional og ikke ændrer sig fra det ene år til det andet. Men som allerede anført, er turismeafgiften ikke altid proportional.

67. Sagsøgerne i hovedsagerne gør endvidere gældende, at Domstolen i Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen [26] fastslog, at en afgift var uforenelig med sjette direktivs artikel 33 på trods af det forhold, at den ikke blev angivet særskilt på fakturaen, men blev anset for en del af kostprisen. I den foreliggende sag kan afgiften ligeledes anses for en omkostning, der er inkluderet i prisen, og som således overvæltes på forbrugeren.

68. I Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen blev afgiften ganske vist ikke angivet særskilt ved fakturering, men afgiftens størrelse var proportional med prisen og indregnet i denne [27]. Som allerede nævnt er der ikke tale om en sådan direkte

26 — Jf. fodnote 12.

27 — Jf. fodnote 12, præmis 15.

overvæltning på den endelige forbruger, når afgiften blot er indregnet i prisen som en omkostning på samme måde som f.eks. indkomstskat og andre skatter og afgifter. Det må derfor antages, at turismeafgiften ikke overvæltes på den endelige forbruger på en måde, som svarer til overvæltningen af merværdiafgiften.

Opkrævning af afgiften i hvert produktions- og omsætningsled

69. Da der ikke sker nogen overvæltning på den endelige forbruger, kan det ligeledes fastslås, at turismeafgiften ikke opkræves i hvert led, indtil varen sælges til den endelige forbruger. Sagsøgernes argumentation om, at afgiften rammer en bred kreds af virksomheder og således opkræves i hvert produktionsled, ændrer intet herved. Det kan ganske vist ikke bestrides, at en bestemt erhvervsdrivende, hvis virksomhed rammes af denne afgift, på sin side modtager varer og tjenesteydelser, som ligeledes er ramt af turismeafgiften. Dette betyder imidlertid ikke, at det sidste led, dvs. den endelige forbruger, er omfattet.

70. Kommissionen henviser desuden til Giant-dommen [28], hvori Domstolen fastslog, at en afgift ikke var en generel afgift, idet den ikke opkrævedes i hvert produktionsled og kun opkrævedes én gang om året af de afgiftspligtige virksomheders samlede indtægter. Selv om det ikke er sikkert, at det samme gælder for en generel afgift, må det dog fastholdes, at kriteriet om opkrævning i hvert led af produktionen og distributionen ikke er opfyldt, eftersom det sidste led — den endelige forbruger — ikke er omfattet.

Mulighed for at fratrække indgående afgift

71. For at det sidste af de af Domstolen fastsatte væsentlige kendetegn er opfyldt, skal indgående afgift kunne fratrækkes omsætningsafgiften, således at beskatningen kun rammer virksomhedens merværdi.

72. Der skal her først og fremmest henvises til den forelæggende rets oplysninger. Ifølge disse er det ikke muligt at fratrække indgående afgift for nogen af de omtvistede afgifter. Men eftersom samtlige parter har udtalt sig om disse spørgsmål og har draget forskellige konklusioner, vil jeg gennemgå de forskellige argumenter.

28 — Jf. fodnote 7.

73. Sagsøgerne i hovedsagerne gør bl.a. gældende, at der inden for rammerne af turismeafgiften er mulighed for fradrag. De gør gældende, at afgiften beregnes ud fra en promillesats af grundbeløbet for den årlige afgiftspligtige omsætning. Dermed fremgår det tydeligt, at merværdien er omfattet.

74. Sagsøgerne gør endvidere gældende, at hvad angår visse erhvervskategorier i Tirol er omsætningsafgiften ikke inkluderet i den afgiftspligtige omsætning, hvilket svarer til en mulighed for at fratrække indgående afgift.

75. De sagsøgte har derimod anført, at den gældende tirolske lov om turisme på ingen måde rammer merværdien af varer og tjenesteydelser, eftersom summen af den momspligtige omsætning kun tjener som udgangspunkt for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for turismeafgiften.

76. Kommissionen finder i sit indlæg også på dette punkt støtte i Giant-dommen, og den anfører, at Domstolen i forbindelse med en kommunal afgifts forenelighed med sjette direktiv har udtalt følgende: »For det tredje beregnes den ikke på grundlag af den i de enkelte led tilførte merværdi, men på grundlag af bruttobeløbet af samtlige indtægter« [29]. Desuden anfører Kommissionen, at såvel den afgift, som rammer personer, der har interesse i turismen i Steiermark, som den obligatoriske afgift i Tirol er baseret på et bruttobeløb af samtlige indtægter (samt faktorer, som ikke vedrører omsætningen, herunder medlemskab af en erhvervskategori eller en lokalklasse), og ikke på merværdien i hvert led. Endelig henviser den til de præjudicielle spørgsmål, hvoraf det fremgår, at det heller ikke ifølge Verwaltungsgerichtshof er muligt at fratrække indgående afgift.

77. Jeg kan ikke tilslutte mig sagsøgernes anbringender. Beregningsgrundlaget for turismeafgiften er omsætningen efter Umsatzsteuergesetz. Der kan kun være tale om en mulighed for fradrag af indgående afgift, hvis ydelser i foregående led allerede er blevet fratrukket denne omsætning. Imidlertid består fradrag af indgående afgift ikke i at fratrække en del af omsætningen, men i at fradrage den merværdiafgift, der er betalt for tidligere transaktioner. Det betyder, at man først beregner den afgiftspligtige omsætning og derefter på dette grundlag fastsætter afgiftsbeløbet. Denne afgift nedsættes derefter med det beløb, der svarer til merværdiafgiften for transaktioner i foregående led. Merværdien kan således først konstateres på dette sidste trin og ikke allerede ved fastsættelsen af den omsætning, der rammes af den omtvistede afgift. Det fremgår derfor ikke, at beregningsmåden for turismeafgiften skulle give mulighed for at fratrække indgående afgift.

29 — Jf. fodnote 7, præmis 14.

78. Det forhold, at omsætningsafgiften for visse erhvervskategorier ikke indregnes i den omsætning, som er underlagt turismeafgiften, er ikke ensbetydende med en mulighed for at fratrække indgående afgift. Denne mulighed ville foreligge, såfremt virksomheden kunne trække den turismeafgift, som den i egenskab af kunde selv har betalt for modtagne ydelser fra den turismeafgift, den selv er forpligtet til at betale. Dette er dog ikke tilfældet. Tværtimod danner omsætningen både grundlag for merværdiafgiften (med fradrag af indgående afgift) og turismeafgiften. Det er ganske vist muligt, at omsætningen, i en lidt ændret form, anvendes som beregningsgrundlag for turismeafgiften, men at omsætningsafgiften fratrækkes, bevirker ikke, at turismeafgiften kun betales på grundlag af den merværdi, som er tilført af virksomheden. I stedet skal den betales fuldt ud i alle produktions- og omsætningsled og uden nogen mulighed for fradrag. Det skal endnu en gang påpeges, at selv om der forelå en sådan mulighed for fradrag af indgående afgift, ville den være begrænset til visse erhvervskategorier og derfor ikke kunne anses for at være et egentligt led i turismeafgiften.

79. Selv om begrundelsen i Giant-dommen, som Kommissionen henviser til, ikke er særlig udførlig, kan det på grundlag af det anførte konkluderes, at turismeafgiftsordningerne ikke giver mulighed for fradrag af indgående afgift.

80. Sagsøgerne gør imidlertid gældende, at fradragsmuligheden for indgående afgift er et kriterium, som ikke nødvendigvis skal være opfyldt, for at det kan fastslås, at en afgift ikke kan opretholdes i henhold til artikel 33 i sjette direktiv. Første, andet og sjette direktiv havde til formål at ophæve afgiftssystemer, hvorefter der skulle betales afgift af bruttobeløb i flere led, og at indføre merværdiafgiften. Hvis artikel 33 tillod afgifter på omsætningen uden mulighed for fradrag af indgående afgift, ville det være ensbetydende med at indføre en ny bruttoafgift og således tilsidesætte første, andet og sjette direktiv. Virkningen af denne anden afgift på omsætningen ville endvidere være kumulerende. En sådan afgift vil være i strid med fællesskabsretten.

81. Dette fremgår ligeledes af ordlyden af artikel 33. Denne bestemmelse forbyder kun afgifter, som ligner *omsætnings*afgifter, og ikke *merværdi*afgifter. Denne henvisning til omsætningsafgifter stemmer helt overens med direktivets opbygning. En afgift, som har alle de væsentlige kendetegn for en merværdiafgift, ville i øvrigt ikke være en afgift, der svarer til en merværdiafgift, men en merværdiafgift.

82. Et forbud alene mod afgifter, der også giver mulighed for fradrag af indgående afgift, ville være ensbetydende med, at lovgiver, ved at nægte fradrag af indgående afgift, let ville kunne omgå forbuddet i

artikel 33 mod at indføre nye afgifter med samme kendetegn som omsætningsafgift.

83. Sagsøgerne påberåber sig bl.a. Solisnor-Estaleiros Navais-dommen og navnlig forslaget til afgørelse i samme sag [30]. Generaladvokaten udtalte i sit forslag til afgørelse, at en fradragsret for indgående afgift ikke udgør et væsentligt punkt for bedømmelsen af, hvorvidt en afgift er omfattet af artikel 33. De hævder også, at Domstolen tilsluttede sig denne opfattelse, hvilket fremgår af, at den undlod at undersøge de øvrige betingelser i dommen. Dette synspunkt er imidlertid ikke korrekt. Domstolen tog ikke stilling til dette spørgsmål, men indledte en gennemgang af de væsentlige kendetegn, bl.a. fradragsmuligheden for indgående afgift. Den gik ikke videre end til det første kriterium — den generelle karakter — med den begrundelse, at dette kriterium ikke var overholdt.

84. Sagsøgerne henviser ligeledes til Giant-dommen [31], eftersom Domstolen heri fastslog, at en afgift ikke nødvendigvis i alle henseender skal være sammenlignelig med merværdiafgiften for at have karakter af en omsætningsafgift. Det er tilstrækkeligt, at den har de væsentlige kendetegn. Dette argument kan heller ikke tiltrædes, eftersom Domstolen netop har defineret de væsentlige kendetegn for en merværdiafgift ved også at inkludere fradragsmuligheden for indgående afgift. Som Kommissionen har fremført [32], tog Domstolen i den pågældende dom ligeledes stilling til, om den omtvistede kommunale afgift gav mulighed for fradrag af indgående afgift. Det kan derfor ikke hævdes, at Domstolen har haft til hensigt at udelukke fradragsmuligheden for indgående afgift fra de væsentlige kendetegn for merværdiafgiften.

85. Umiddelbart synes visse punkter — såsom formålet med og ordlyden af artikel 33, der udelukkende henviser til karakteren af *omsætningsafgift* — at tale for sagsøgernes opfattelse, hvorefter fradragsmuligheden for indgående afgift ikke udgør et væsentligt kendetegn ved merværdiafgiften. Det ses ikke umiddelbart, hvorfor artikel 33 skulle tillade en omsætningsafgift, altså en beskatning uden fradragsmulighed for indgående afgift, der medfører en kumulation af de afgifter, der er betalt i de forskellige led. Herfor taler også den af Domstolen ofte anvendte formulering, hvorefter en afgift »under alle omstændigheder« anses for uforenelig med artikel 33, når den har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn. Heraf kunne det udledes, at der ligeledes kan forekomme andre tilfælde, hvor en afgift er uforenelig med artikel 33, selv om den ikke har samtlige væsentlige kendetegn ved merværdiafgiften. Men da Domstolen altid har anset fradragsmuligheden for indgående afgift for at høre til de

30 — Dom af 17.9.1997, sag C-130/97, Sml. I, s. 5053.
31 — Jf. fodnote 7.
32 — Jf. ovenfor i punkt 76.

væsentlige kendetegn for en merværdiafgift og som et punkt, der skal tages stilling til i forbindelse med vurderingen af en afgift i relation til artikel 33[33], skal fradragsmuligheden for indgående afgift anses for et af merværdiafgiftens væsentlige kendetegn.

86. Men da turismeafgifterne, som allerede nævnt, heller ikke har alle de øvrige af Domstolen fastsatte væsentlige kendetegn, er der ingen grund til at behandle dette punkt yderligere.

Helhedsvurdering

87. Afslutningsvis synes det hensigtsmæssigt at betragte de omtvistede afgifter i deres helhed. Såvel sagsøgerne som de sagsøgte har anført, at uanset bedømmelsen af hvert enkelt kendetegn for merværdiafgiften, skal beslutningen træffes på grundlag af en samlet undersøgelse af afgiften. Sagsøgerne gør således gældende, at turismeafgiften udgør en yderligere beskatning ud over omsætningsafgiften, hvilket i væsentlig grad svækker de østrigske virksomheder i konkurrencen med virksomhederne i de øvrige medlemsstater. I denne forbindelse skal der endnu en gang henvises til, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at medlemsstaterne har ret til at indføre afgifter, som medfører en kumulation med merværdiafgiften for en og samme omsætning, så længe afgiften ikke har karakter af en omsætningsafgift. Artikel 33 er således ikke til hinder for, at medlemsstaterne ud over merværdiafgiften pålægger omsætningen andre afgifter.

88. Hvad angår påstanden om svækket konkurrenceevne for de østrigske virksomheder i forhold til virksomhederne i de øvrige medlemsstater skal det bemærkes, at provenuet hovedsageligt anvendes til at forbedre udbuddet til turisterne og dermed gøre det mere attraktivt, hvilket således berettiger denne »yderligere udgift«. Endvidere er en tungere skattebyrde for indlændinge ikke i strid med traktatens forbud mod forskelsbehandling og heller ikke i strid med konkurrenceretten. Hvorvidt afgiftsstørrelsen er berettiget på nationalt plan, er et andet spørgsmål, som ikke skal behandles her.

89. Dernæst skal det påpeges, at de sagsøgte med rette bemærker, at turismeafgiften har til formål at »beskatte fortjenesten« fra turismen. I Steiermark og Kärnten beskattes den samlede omsætning for indeværende år således ikke direkte, men udelukkende på grundlag af omsætningen i det andetsidste år. Hvorvidt kredsen af virksomheder, der drager nytte af turismen, er defineret for bredt, har kun betydning for

33 — Jf. domme af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 36, og sag C-28/96, Fricarnes, Sml. I, s. 4939, præmis 40.

Domstolens vurdering i det omfang, der herved indføres en generel afgift, som ligner en merværdiafgift. Eftersom dette ikke er tilfældet, skal der ikke gøres yderligere bemærkninger herom. Det fælles merværdiafgiftssystems funktion og den deraf følgende indirekte garanti for Fællesskabets egne indtægter berøres ikke. Det må således afslutningsvis konstateres, at de omtvistede afgifter ganske rigtigt har en generel anvendelse, men i modsætning til merværdiafgiften rammer de ikke transaktionerne nøjagtigt proportionalt, de opkræves ikke i hvert produktions- og omsætningsled, og de indeholder ikke fradragsmulighed for indgående afgift. De kan derfor opretholdes i medfør af sjette direktivs artikel 33.

C — Forslag til afgørelse

90. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål således:

Sag C-338/97

»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) er ikke til hinder for at opretholde en afgift, 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

»Artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388/EØF) skal, for så vidt angår kriteriet 'karakter af omsætningsafgift', fortolkes således, at bestemmelsen ikke 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

»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) er ikke til hinder for at opretholde en afgift, 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 fradragsret for indgående afgift.«