FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 18 mars 1999 *

A — Inledning

1. Detta mål rör frågan huruvida turistavgifter kan karakteriseras som omsättningsskatter och därför inte får behållas eller införas enligt gemenskapsrätten. Verwaltungsgerichtshof Wien har underställt domstolen frågor för att få klarhet i huruvida avgifter för att främja turismen som uppbärs i Tyrolen, Kärnten och Steiermark är förenliga med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet). Dessa avgifter betecknas enligt Steiermärkisches Tourismusgesetz "avgifter för berörda personer", enligt Tiroler Tourismusgesetz "obligatoriska avgifter" och enligt bestämmelserna i Kärnten "avgifter för turism". Nedan används begreppet turistavgifter för alla avgifter som är omtvistade i målet.

2. Gemensamt för alla överklaganden som är anhängiga vid Verwaltungsgerichtshof Wien är att den klagande är av den åsikten att de omtvistade besluten om påförande av avgifter skall upphävas, eftersom avgifterna är sådana att de inte får införas eller behållas enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

3. Artikel 33 har enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser [2] följande lydelse:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter *som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter*, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan." [3]

* Originalspråk: tyska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

2 — EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

3 — Min kursivering.

Nationella lagbestämmelser

4. *Steiermark:* Enligt § 27 första stycket i 1992 års Steiermärkisches Tourismusgesetz skall "personer som berörs av turism" (det är enligt definition i § 1 femte punkten i Tourismusgesetz [4] den person som "direkt eller indirekt berörs ekonomiskt av turismen i Steiermark", "självständigt utövar en närings- eller yrkesverksamhet enligt § 2 i 1972 års Umsatzsteuergesetz" och "för detta syfte har ett säte eller ett fast driftställe i en turistort i delstaten") för varje kalenderår erlägga "avgifter för berörda personer" till turistorganisationerna. Avgifternas storlek bestäms enligt en skala efter den nytta som den enskilde företagaren drar av turismen.

5. Kommunerna inordnas i fyra ortsklasser efter deras betydelse för turismen — A, B, C, D — eller som stad med egen stadga ("Statutarstadt"). Betydelsen för turismen bestäms bland annat av antalet övernattningar per invånare och den "omsättning som härrör från turismen". Kommuner som inte uppfyller förutsättningarna för att anses vara en kommun med betydelse för turismen faller inom klass D. Kommuner som inordnas i någon av de första tre ortsklasserna eller som stad med egen stadga anses vara turistorter enligt § 1 andra punkten i Steiermärkisches Tourismusgesetz.

6. Beräkningen av avgifterna för de berörda personerna hänger vidare samman med en indelning av företagen i olika yrkesgrupper, som sedan inordnas i sammanlagt sju avgiftsgrupper. Detta bestäms av delstatens regering genom en förordning och rättar sig efter det mervärde som företagen skapar på grund av turismen. Enligt 2 § i förordningen skall yrkesgrupper som inte är uttryckligen nämnda inordnas i avgiftsgrupp 5 och grossister inordnas i avgiftsgrupp 6.

7. Avgiftens storlek rättar sig efter den enskilde företagarens omsättning. Den avgiftsgrundande omsättningen är enligt § 31 i Steiermärkisches Tourismusgesetz "summan av den omsättning i enlighet med Umsatzsteuergesetz som uppnåtts under det år som föregår det senaste året". Avgiften för den berörda personen framgår av tabeller, vilka tar hänsyn till vilken avgiftsgrupp den person som berörs av turism tillhör, till omsättningsnivån och till den indelning i olika klasser som gäller för den turistort i vilken personen som är skyldig att erlägga avgift befinner sig. Det finns ett minsta och ett högsta avgiftsbelopp. Det finns möjligheter att göra undantag.

4 — I dess lydelse i Landesgesetzblatt nr 55/1994.

8. Tyrolen: I Tyrolen finns enligt 1991 års Tiroler Tourismusgesetz [5] en skyldighet att vara medlem i en turistorganisation för alla som är företagare i den mening som avses i Umsatzsteuergesetz 1994, som "direkt eller indirekt" berörs av turismen i Tyrolen. Avgifterna består sålunda av obligatoriska avgifter till den lokala turistorganisationen och fonden för främjande av turismen. Också här delas medlemmarna i organisationerna upp i avgiftsgrupper efter yrkeskategorier. Avgörande vid indelningen är enligt den hänskjutande domstolen förhållandet mellan det resultat som yrkeskategorin — enligt allmän ekonomisk erfarenhet — direkt eller indirekt uppnår till följd av turismen och motsvarande sammantagna resultat för samtliga yrkeskategorier. Det förekommer också en indelning av kommunerna i olika ortsklasser efter antalet gästövernattningar per innevånare.

9. Beräkningsgrunden för avgifterna är i princip den avgiftsskyldiges årsomsättning. Därvid inräknas dock bara den omsättning för vilken man faktiskt kan utgå ifrån att den åtminstone indirekt har föranletts av turismen i Tyrolen.

10. Kärnten: Enligt § 3 första stycket i 1994 års Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz [6] har egenföretagare "som drar nytta av turismen" att betala en årlig avgift för turism. Enligt 1994 års Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz finns en laglig presumtion för att en egenföretagare drar nytta av turismen när han utövar någon av de verksamheter som uppräknas i bilagan eller en liknande verksamhet. Det är möjligt att upphäva presumtionen genom att inkomma med bevis om motsatsen.

11. Underlag för avgiftens beräkning är enligt § 5 i 1994 års Fremdenverkehrsabgabegesetz den avgiftsgrundande omsättningen enligt Umsatzsteuergesetz. Den skatt som har fastställts för enskilda avgiftsgrupper är en promillesats av den omsättning som har erhållits i Kärnten under det år som föregår det senaste året. Avgiften skall dock uppgå till ett lägsta belopp. Avgiftens storlek varierar efter de olika avgiftsgrupperna motsvarande den nytta som har erhållits av turismen.

12. Eftersom det i dessa tre mål har uppkommit tvivel beträffande turistavgifternas förenlighet med sjätte direktivet, har Verwaltungsgerichtshof Wien i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i en fråga i vardera mål.

Hänskjuten fråga i mål C-338/97 (Steiermark):

"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:

5 — Landesgesetzblatt nr 24 i dess lydelse enligt Landesgesetze LGBl nr 71/1992 och 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärnten nr 59/1994 (lydelsen i Landesgesetzblatt für Kärnten nr 89/1994).

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?"

Hänskjuten fråga i målet C-344/97 (Tyrolen):

"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 presta-

tioner 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?"

Hänskjuten fråga i målet C-390/97 (Kärnten):

"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?"

B — Bedömning

13. Vad gäller artikel 33 i sjätte direktivet skall inledningsvis sägas följande:

14. Som domstolen vid flera tillfällen har klargjort (se exempelvis domarna Kerrutt, Wisselink och Giant), hindrar artikel 33 bestämmelser om avgifter som konkurrerar med mervärdesskatten [7] och vars uttagande

7 — *Dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt* (REG 1986, s. 2219), punkt 22, av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl. (REG 1989, s. 2671), punkt 14, och av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant (REG 1991, s. I-1385), punkt 9.

leder till en kumulering med mervärdesskatten vad gäller en och samma omsättning endast när dessa skatter eller avgifter kan karakteriseras som omsättningsskatter. [8]

15. Inom ramen för det harmoniserade systemet för omsättningsskatter genom ett gemensamt system för mervärdesskatt skall man ta hänsyn såväl till kriterierna för avgränsning som till ordalydelsen i artikel 33. [9] Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bygger enligt artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet [10] 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. På varje transaktion skall dock skatten tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

16. Artikel 33 i sjätte direktivet skall förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemet äventyras genom skatteåtgärder i en medlemsstat vilka belastar varu- och tjänstesektorn och omfattar kommersiella transaktioner på samma sätt som kännetecknar mervärdesskatt. [11] Enligt domstolens fasta rättspraxis (se till exempel domarna i målen Bozzi och Dansk Denkavit) skall man i vart fall anta att skatter, tullar och avgifter som uppfyller de grundläggande kriterierna för en mervärdesskatt belastar varu- och tjänstehandeln på ett sätt som motsvarar mervärdesskatt. Skatter, tullar och avgifter som saknar dessa grundläggande kriterier strider alltså inte mot artikel 33. [12] Vad gäller de grundläggande kriterierna för mervärdesskatt har domstolen redan vid upprepade tillfällen slagit fast följande:

— Mervärdesskatten tillämpas generellt för alla transaktioner som avser varor eller tjänster.

— Mervärdesskatten är proportionell i förhållande till priset på dessa varor eller tjänster.

— Mervärdesskatten uppbärs i varje produktions- och distributionsled, vilket innebär att den läggs på priset på tjänsten eller varan och således i sista hand bärs av konsumenten. [13]

8 — Domen i målet 73/85 (ovan fotnot 7), punkt 22, och domen i de förenade målen 93/88 och 94/88 (ovan fotnot 7), punkt 14.

9 — Dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot/Organic (REG 1985, s. 3759; svensk specialutgåva, volym 8), punkt 14.

10 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT L 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3.

11 — Domen i målet 295/84 (ovan fotnot 9), punkt 16.

12 — Dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 9 f., och av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12), punkt 11.

13 — Dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343), punkt 8, och av den 26 juni 1997 i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95, Careda m.fl. (REG 1997, s. I-3721), punkt 15.

— Slutligen beräknas mervärdesskatten på varans eller tjänstens mervärde, det vill säga den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som har betalats vid den föregående transaktionen. [14]

17. Motparterna har bland annat anfört att prövningen av om vart och ett av dessa kriterier föreligger inte är avgörande för frågan huruvida avgiften är förenlig med artikel 33. Man borde i stället göra en helhetsbedömning av den omtvistade avgiften med avseende på artikel 33. Man kan dock inte heller i detta fall avstå från den prövning av de grundläggande kriterierna för mervärdesskatt som domstolen har slagit fast och vilka regelmässigt undersöks när fråga är huruvida en avgift är förenlig med artikel 33. Eventuellt kan man därefter göra en helhetsbedömning av den omtvistade turistavgiften. Nedan prövas avgiften alltså till att börja med mot bakgrund av de redan nämnda grundläggande kriterierna, vilka anger vad som är utmärkande för en mervärdesskatt.

18. Om man föregriper slutresultatet av denna prövning kan man säga, att de flesta av dessa kriterier inte är uppfyllda, vilket innebär att prövningen resulterar i att turistavgifterna inte har karaktären av en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33.

14 — Domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 12), punkt 12, liksom domen i målet 252/86 (ovan fotnot 13), punkt 15; domen i de förenade målen 93/88 och 94/88 (ovan fotnot 7), punkt 18; domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7), punkt 11 f., och domen i målet C-200/90 (ovan fotnot 12), punkt 11.

19. För att göra framställningen tydligare skall vad parterna har anfört inte återges i ett sammanhang, utan delas upp efter vart och ett av de enskilda kriterierna.

Den generella tillämpningen

20. Klagandena i målen vid den nationella domstolen har påstått att man måste komma till den slutsatsen att turistavgifterna gäller generellt. Detta framgår redan av uppgifterna från den nationella domstolen, som har uppgett att i till exempel Tyrolen flertalet yrkesgrupper, men inte samtliga, skall erlägga ifrågavarande avgifter. Dessa uppgifter får inte ifrågasättas.

21. Klagandena har vidare gjort gällande att varje företagare som är underkastad omsättningsskatten de facto också är skyldig att betala avgiften. I Tyrolen har till exempel 700 yrkesgrupper förtecknats, som sedan har delats in i enskilda avgiftsgrupper. Till en del — nämligen i Steiermark — har införts en sorts uppsamlingsregel som innebär att alla yrkesgrupper som inte är uppräknade automatiskt inordnas i bestämda avgiftsgrupper. Sålunda är endast en försvinnande liten andel av företagarna befriad från avgiftsskyldighet. Dessa undantag har för övrigt till en del sin motsvarighet i Umsatzsteuergesetz. I bestämmelserna i Kärnten hänvisas till och med uttryckligen till dessa undantag.

22. Till och med när det i den ifrågavarande lagen finns möjlighet att erhålla befrielse från skyldigheten att erlägga avgift, är det — enligt klagandena — nästintill omöjligt att utnyttja den möjligheten, eftersom redan det att en företagare berörs av turismen indirekt är tillräckligt för att man skall vara avgiftsskyldig. Även advokater och läkare ingår sålunda bland de personer som anses vara berörda av turismen och skyldiga att betala avgift. Indelningen efter vilken nytta man kan dra av turismen begränsar inte kretsen av avgiftsskyldiga utan avgör endast avgiftens storlek. Av den anledningen finns det inte i någon delstat någon yrkesgrupp av betydelse som är undantagen från avgiftsskyldighet.

23. Klagandena har vidare anfört att sådana turistavgifter finns i praktiskt taget hela förbundsstaten — det vill säga i hela Österrike — så att alla företagare över hela landet omfattas, oberoende av om det verkligen finns ett samband med turismen. Det saknar därvid betydelse att avgifterna i fråga regleras i lagar som stiftats på delstatsnivå. Sjätte direktivet måste också gälla för bestämmelser i enskilda delstater, eftersom direktivet annars vore mycket lätt att kringgå.

24. Kärandena har dessutom hänvisat till underlaget för turistavgiftens beräkning. Detta underlag utgörs av den omsättning som beskattas enligt Umsatzsteuergesetz och omfattar således alla leveranser och prestationer, det vill säga omsättningen i hela Österrike med undantag av Wien. De få undantag som finns kan inte ändra bedömningen att avgiften gäller generellt, eftersom det även finns vissa möjligheter till undantag från omsättningsskatten. Klagandena har vidare påpekat att förevarande mål skiljer sig från målet SPAR [15], i vilket domstolen fann att den österrikiska "Kammerumlage" har varit förenlig med sjätte direktivet. Medan man i målet SPAR utgick från leverantörernas omsättning, läggs i det aktuella fallet företagarnas egen omsättning till grund för turistavgiften.

25. Klagandena har slutligen påpekat att det även processuellt finns en nära anknytning till omsättningsskatten. Ändringar i Umsatzsteuergesetz inarbetas även i Tyrolens bestämmelse om turistavgiften. Dessutom skall en kopia av skattebeskedet för omsättningsskatten skickas in för beräkningen av avgiftens storlek.

26. Med hänvisning till domstolens rättspraxis, enligt vilken kriteriet att avgiften skall tillämpas generellt inte anses vara uppfyllt endast i de fall där endast vissa varor och tjänster omfattas av avgiften, har klagandena kommit fram till att det här handlar om en avgift som tillämpas gene-

15 — Dom av den 19 februari 1998 i mål C-318/96 (REG 1998, s. I-785).

rellt. Vad motparterna har anfört om att avgiften syftar till att ge understöd till turistorganisationerna och främja turismen kan inte ha någon betydelse vid denna bedömning, eftersom det annars skulle vara mycket lätt att kringgå kriterierna i artikel 33.

27. Österrikes förbundsregering och de deltagande delstaterna är däremot av den uppfattningen att turistavgiften inte utgör en generell belastning på varor och tjänster. Föremålet för skatten är inskränkt i förhållande till vad som gäller för omsättningsskatten. Dessutom beskattas genom turistavgiften endast den nytta som företaget har av turismen. Denna nytta kan man se som ett förädlingsvärde på grund av turismen, så att säga som ett mervärde som härrör från turismen.

28. Med hänsyn till den personkrets som skall belastas av turistavgiften kan denna inte heller anses vara en konsumtionsskatt, det vill säga en indirekt skatt. Ekonomiskt sett är omsättningsskatten alltid avsedd att belasta slutkonsumenten, medan turistavgiften endast avser den nytta företagaren drar av turismen, även om nyttan beräknas med omsättningen som underlag.

29. Eftersom inte alla drar nytta av turismen, är inte heller alla företagare avgiftsskyldiga. Motparterna har här framför allt inriktat sig på de möjligheter till undantag som finns i de enskilda bestämmelserna. Vad gäller delstaten Tyrolen har visserligen bekräftats att ett relativt stort antal yrkesgrupper omfattas, men inte samtliga. Av en sammanlagd omsättning för Tyrolens företag på ungefär 270 miljarder ÖS har endast ett belopp om 60 miljarder ÖS utnyttjats som underlag vid beräkningen av turistavgiften.

30. Motparterna har dessutom upprepade gånger påpekat att det faktum att en yrkesgrupp inordnas i en bestämd avgiftsgrupp endast innebär att det förmodas att denna yrkesgrupp drar en viss nytta av turismen. Detta innebär däremot inte i till exempel Tyrolen att alla som tillhör den angivna yrkesgruppen är skyldiga att vara medlemmar i den lokala turistorganisationen. Skyldigheten att vara medlem beror i stället på företagarens faktiska förhållande till turismen. Dessutom finns det särskilda bestämmelser för hela näringsgrenar, eftersom den beskattningsbara omsättningen inte är någon lämplig anknytningspunkt för dem. Vidare används inte omsättningen som beräkningsgrund för 38 procent av medlemmarna (ca 21 000 företagare), eftersom de betalar enligt en schablon.

31. Som ytterligare undantag har motparterna anfört, att i till exempel Tyrolen omsättningen från export inte ingår i underlaget för beräkningen av avgiften. Export avser i detta fall också det som utförs till andra delstater. Detta innebär att man bara tar hänsyn till den del av omsättningen som beror på ekonomiska trans-

aktioner i Tyrolen när storleken på turistavgiften har fastställts, eftersom man bara för dessa transaktioner kan utgå ifrån att den åtminstone indirekt beror på turismen i Tyrolen. Vidare är vissa områden helt undantagna från skyldighet att erlägga avgift, trots att de är underkastade omsättningsskatt, till exempel uthyrning av lägenheter till någon som inte är turist.

32. En annan skillnad jämfört med omsättningsskatten är att omsättningsskatten också gäller för utländska företag, medan bara den som har sitt säte inom respektive turistorganisations område är skyldig att vara medlem.

33. Delstaten Steiermark har dessutom anfört att turistavgiften är en direkt skatt som också kan göras avhängig av omsättningen, men för vilken det inte finns något uppdrag att harmonisera, varför den inte kan prövas med avseende på artikel 33. Vidare har man påpekat att avgiften endast är av lokal karaktär, då den bara tas ut i 203 av 543 kommuner i Steiermark. Vad gäller underlaget för beräkningen har gjorts gällande att bara den omständigheten att beräkningen sker på grundval av omsättningen enligt domstolens rättspraxis inte nödvändigtvis behöver innebära att det är fråga om en generell avgift i den mening som avses i artikel 33.

34. Kommissionen har till att börja med anfört att man kan utgå från att det rör sig om en avgift med generell tillämpning, när samtliga ekonomiska transaktioner i den aktuella medlemsstaten omfattas. Enligt domstolens rättspraxis är det inte fråga om en generell tillämpning, när en avgift bara avser vissa varor, verksamheter eller personer. För prövningen här i målet av de olika avgiftsbestämmelserna har kommissionen påpekat att det inte exakt framgår hur många kommuner och yrkesgrupper som faktiskt omfattas. Enligt kommissionen kan dock i alla fall konstateras att avgiften inte är begränsad just till vissa varor, verksamheter eller personer.

35. Inom ramen för den rättsliga bedömningen av de anförda argumenten skall till en början fastställas att motparternas påstående att turistavgiften inte omfattar hela verksamheten som sådan, utan bara den nytta som verksamheten drar av turismen, inte kan godtas. Detta kan nämligen inte ensamt leda till den slutsatsen att avgiften inte tillämpas generellt på varor och tjänster. Som motparterna har anfört räcker det med att det finns en *indirekt nytta* av turismen för att det skall föreligga en avgifts- och betalningsplikt. Om detta begrepp ges en mycket vid tolkning, kan det betyda att praktiskt taget alla företagare omfattas och avgiften tillämpas generellt, det vill säga som en skatt i den mening som avses i artikel 33. Ett sådant synsätt tycks vara på sin plats mot bakgrund av att det har anförts hur stor betydelse turismen har för de enskilda delstaterna.

36. Sålunda skall prövas huruvida turistavgiften omfattar samtliga ekonomiska transaktioner i den aktuella delstaten. Det finns skäl att instämma i klagandenas påstående att prövningen bör ske på grundval av uppgifterna från den nationella domstolen. Dessa visar åtminstone vad gäller Tyrolen att ett stort antal yrkesgrupper, men inte samtliga, har att betala avgiften i fråga. Det är alltså — uppger den nationella domstolen vidare — inte möjligt att säga att avgiften endast avser några enskilda transaktioner. Även om man lägger dessa uppgifter till grund för bedömningen går det inte att fastslå om därmed kriterierna för en generell tillämpning av avgiften är uppfyllda. Det betyder att även vad gäller bestämmelserna i Tyrolen måste frågan om den generella tillämpningen av den obligatoriska avgiften prövas. För Kärnten och Steiermark måste denna fråga i vart fall prövas, eftersom den nationella domstolens uppgifter beträffande dessa delstater är mindre tydliga.

37. Kommissionen har med rätta anfört, att enligt domstolens rättspraxis är det inte att anse som en generell tillämpning när avgiften bara avser vissa varor, verksamheter eller personer. Domstolen har mycket riktigt förklarat att en särskild konsumentskatt på personbilar inte utgör en generellt tillämpad skatt eftersom "endast... vissa avgränsade grupper av produkter omfattades". [16]

38. Domstolen kom till samma resultat vad gällde en skatt som infördes av en kommun, och som innebar att var och en som vanligtvis eller tillfälligt ordnade offentliga tillställningar eller nöjen och tog inträde av besökarna eller deltagarna var skyldig att betala en särskild skatt på bruttobeloppet av alla inkomster. Detta ansågs inte vara en skatt som tillämpades generellt, eftersom den endast avsåg en begränsad grupp av varor och tjänster. [17]

39. Slutligen ansågs en extra avgift till Cassa di Previdenza, som alla advokater som ständigt är verksamma i Italien måste tillhöra, inte vara generell. Alla legitimerade advokater skulle använda en bestämd högre procentsats på alla ersättningar som ingick i årsomsättningen vid beräkningen av mervärdesskatten. Motsvarande belopp skulle vidarebefordras till Cassa. Även här ansåg domstolen att detta tilläggsbelopp inte utgjorde en avgift av generell karaktär. Grunden för detta var att bara advokater belastades och att därtill inte alla arvoden omfattades, utan bara verksamhet vid domstol. [18]

40. Genom de undantag som motparterna i detta fall har anfört blir förhållandet mellan regel och undantag inte så omvänt att i motsats till mervärdesskatt en turistavgift

16 — Domen i de förenade målen 93/88 och 94/88 (ovan fotnot 7), punkt 20.

17 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7), punkt 14.

18 — Domen i målet C-347/90 (ovan fotnot 12), punkt 14.

endast i vissa (undantags-) fall skall betalas. Man kan alltså inte säga att det är så att endast vissa varor, verksamheter eller personer omfattas. Säkerligen finns det undantag — men det gör det för mervärdesskatten också.

41. Denna slutsats stöds av att — såsom har anförts — begreppet indirekt nytta tolkas mycket vidsträckt. Detta framgår av att också läkare och advokater anses var indirekt gynnade. För läkare gäller detta även om de visar att det inte finns några turister bland deras patienter. I detta sammanhang skall också pekas på uppsamlingsregeln i Steiermarks bestämmelser, som gör att alla yrken inordnas i en bestämd avgiftsgrupp. Även om inordnandet i en avgiftsgrupp till en början bara utgör en presumtion och den enskilda har möjlighet att låta befria sig från skyldigheten att erlägga avgiften — om det inte har gjorts alltför svårt — kan detta endast utgöra enskilda undantag. Detta gäller också för transaktioner som utförs utanför Tyrolen och inte ingår i beräkningen för turistavgiften. I princip kan man utgå ifrån att ett stort antal yrkesgrupper omfattas. Likaså innebär möjligheten för enskilda kommuner att inte ingå i avgiftssystemet endast en form av undantag. Det är således ett faktum att stora delar av ekonomin omfattas av avgiften. Kriteriet i domstolens rättspraxis att endast vissa grupper får omfattas för att man skall komma fram till att en avgift inte tillämpas generellt, är således inte uppfyllt.

42. Även om det i den muntliga förhandlingen har anförts att inte samtliga företagare i den mening som avses i Umsatzsteuergesetz är avgiftsskyldiga enligt bestämmelsen i Kärnten, utan endast vissa egna företagare som drar nytta av turismen och uppnår en viss inkomst i den mening som avses i lagen om inkomstskatt, kan inte heller det ändra bedömningen att avgiften tillämpas generellt. Det kan hända att kretsen av avgiftsskyldiga är något snävare i Kärnten än i övriga delstater. Detta leder dock — som visats ovan [19] — inte till ett omvänt förhållandet mellan regel och undantag. Skyldigheten att betala avgift består fortfarande inte bara för enstaka personer eller verksamheter. Det faktum att det räcker med att göra sannolikt att man inte drar någon nytta av turismen för att bli befriad från skyldigheten att betala avgift kan inte heller ändra bedömningen, eftersom det endast kan avse enstaka fall.

43. Det har anförts att endast det faktum att man utgår från årsomsättningen inte är tillräckligt för att anse att en avgift tillämpas generellt. I detta sammanhang har hänvisats till domen i målet Wilmot, där domstolen har slagit fast att syftet med artikel 33 inte kan vara att förbjuda medlemsstaterna att behålla eller införa avgifter när det inte handlar om skatter utan om

19 — Se punkt 40.

avgifter som har införts enbart för att finansiera sociala fonder, och som beräknas på grundval av den sammantagna årliga omsättningen utan att direkt beröra priset. [20] I denna dom gjordes dock ingen direkt koppling mellan anknytningen till den sammantagna årsomsättningen och skattens generella tillämpning. Faktum är dock att ett grundläggande kriterium för mervärdesskatt är att den gäller generellt för alla ekonomiska transaktioner som hänför sig till varor och tjänster, alltså till omsättningen.

44. Det finns således anledning att konstatera att turistavgiften har en generell effekt vad gäller den personkrets som omfattas av avgiften. Däremot kan ifrågasättas om den också tillämpas generellt på varor och tjänster, det vill säga på omsättningen, och därmed påförs konsumtionen. Denna fråga skall besvaras med ja, eftersom avgiften belastar företagarens årsomsättning. När det anförs att omsättningen bara används för att beräkna avgiften, ändrar detta inte själva sakfrågan. Även en rent bokföringsmässig beräkning efter omsättningen, som får till följd att omsättningarna belastas på ett sätt som inte överensstämmer med artikel 33, kan inte vara förenlig med sjätte direktivet. Lika lite kan vissa undantag från en generellt tillämpad belastning av omsättningen göra någon skillnad.

45. Ändå kan tvivel uppkomma vad gäller Kärnten och Steiermark, eftersom man där använder omsättningen under det år som föregår det senaste året som underlag. Det kan därför ifrågasättas om det kan handla om en mervärdesskatteliknande belastning. En direkt belastning av varje omsättning blir åtminstone försvårad i Tyrolen och tycks vara omöjlig i Kärnten och Steiermark. Om man däremot inriktar sig på att det bokstavligen handlar om en generell belastning av omsättningen, kommer man fram till att detta kriterium föreligger.

46. I det följande skall en särskild omständighet i det aktuella fallet undersökas. Här prövas inte om en bestämmelse i en medlemsstat är förenlig med sjätte direktivet; här berörs bara bestämmelser i enskilda delstater i en medlemsstat. Även dessa måste dock vara förenliga med sjätte direktivet. Kommissionen har i detta sammanhang med rätta hänvisat till fallet Giant [21]. Där prövade domstolen till och med om en kommunalskatt var förenlig med sjätte direktivet. Därav kan man sluta sig till att delstatliga avgifter i ännu högre grad måste vara förenliga med sjätte direktivet och att inte heller den lokala prägeln på avgifterna i Steiermark kan ändra på detta. Av denna anledning skall också de här omtvistade bestämmelserna om turistavgifter i de enskilda österrikiska delstaterna prövas vad gäller deras förenlighet med sjätte direktivet.

20 — Domen i målet 295/84 (ovan fotnot 9), punkt 16.

21 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7).

Proportionalitet

47. Nästa grundläggande kriterium för en skatt i den mening som avses i artikel 33 består i att den är proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna. Enligt artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet [22] måste det till och med handla om en exakt proportionell skatt på konsumtion.

48. Klagandena har utgått från att den omtvistade avgiften är proportionell. De har gjort gällande att grundbeloppet som har framräknats för den vidare beräkningen utgör en procentandel av den avgiftsgrundande omsättningen. Även om avgiftskvoten beräknas efter avgiftsgrupper och ortsklasser, finns det ändå ett direkt proportionellt samband mellan omsättningen och beskattningen genom turistavgiften. Genom att man har fastställt olika grundbelopp, avgiftsgrupper och ortsklasser har endast ett stort antal skattesatser uppstått. Man har dessutom hänvisat till att det endast i försvinnande små delområden har förekommit fasta skattesatser.

49. Motparterna har på denna punkt framhållit att avgifterna i till exempel Tyrolen inte är proportionella, eftersom vissa typer av omsättning dras av från den sammantagna omsättningen när avgiften fastställs. Dessutom fastställs ett grundbelopp, som utgör en procentandel av omsättningen och som är olika efter vilken avgiftsgrupp företagaren tillhör. Därför är det inte möjligt att urskilja eller utröna hur stor beskattningen, det vill säga belastningen på omsättningen, är. Detta är inte heller möjligt att bestämma i efterhand. Det finns ett fast lägsta belopp, och promillesatsen fastställs på helt olika sätt i de olika turistorganisationerna. Man kan därför inte utgå från att det finns en proportionell belastning när avgiftsnivån är helt olika i olika organisationer och inte ens är densamma i 10 procent av turistorganisationerna.

50. Vad gäller bestämmelsen i Steiermark har motparterna anfört att man utgår ifrån att det finns en fast promillesats i varje avgiftsgrupp. Eftersom den hänför sig till den nytta som företagaren drar av turismen, är denna promillesats högre ju större den schabloniserade nyttan anses vara. Detta leder till att belastningen inte är proportionell utan progressiv. I Steiermark erläggs dessutom fasta avgifter för varje avgiftsgrupp och ortsklass, vilket även det medför att man inte kan tala om en proportionell belastning.

51. Klagandena har tillbakavisat detta genom att än en gång påpeka att det visserligen finns olika avgiftssatser, som kan växla i storlek mellan olika orter. Men för den enskilde företagaren förblir skattesatsen alltid stabil, varför man kan anse att avgiften är exakt proportionell. Detta kan inte påverkas av att man använder en schablonsats i de lägsta avgiftsgrupperna, eftersom det endast berör ett litet

22 — Se ovan fotnot 10.

antal företagare. Inte heller den omständigheten att det föreskrivs flera (olika) skatterespektive avgiftssatser går att anmärka på, eftersom det finns olika skattesatser även vad gäller omsättningsskatt.

52. Kommissionen är av den åsikten att det inte föreligger någon proportionalitet. Detta har motiverats med att avgiften inte är (exakt) proportionell genom att man vid beräkningen utgår från den sammantagna omsättningen. Som en ytterligare grund har kommissionen nämnt det faktum att avgiftens storlek inte bara beror på omsättningen utan även på andra faktorer, som till exempel ortsklassen.

53. Inom ramen för den rättsliga bedömningen av vad som har anförts skall först och främst hänvisas till att en avgift som beräknas efter nyttan av turism ändå kan vara proportionell på samma sätt som en omsättningsskatt. För att kunna beräkna denna nytta utgår turistavgiften från den omsättning som är en följd av turismen. Även denna kan belastas proportionellt på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatten. Nedan skall prövas om så är fallet här.

54. Det finns inte skäl att instämma i motparternas anförande att avgiften inte är proportionell eftersom vissa typer av transaktioner, till exempel de som avser export, skall dras av från den sammantagna omsättningen. Frågan är om skatten är exakt proportionell mot den beskattade ekonomiska transaktionen. Om vissa ekonomiska transaktioner är undantagna från skyldigheten att betala avgift, betyder det bara att avgiften endast beräknas efter vissa delar av omsättningen. Om sedan en procentsats av dessa delar av omsättningen skall fastställas, kan jag inte se varför det inte skulle föreligga en proportionell tillämpning.

55. När det gäller att fastställa grundbeloppen, utgör också dessa en procentandel av omsättningen, som i sin tur är proportionell mot de aktuella transaktionerna. Om det nu har gjorts gällande att syftet med att fastställa grundbeloppen är att utgå endast från den andel av inkomsten som beror på turismen, blir det uppenbart att man måste tillmäta olika typer av omsättning olika vikt. De enskilda varorna och prestationerna — det vill säga deras pris — skall belastas till olika andelar. Dessa grundbelopp fastställs för varje avgiftsgrupp efter den nytta som respektive avgiftsgrupp antas kunna dra av turismen. Eftersom till exempel i Tyrolen en indelning dessutom görs i olika ortsklasser, kan detta leda till att en viss transaktion eller en viss prestation ändå beskattas olika. Som klagandena med rätta har framhållit, förblir avgiften för den enskilde företagaren ändå alltid lika och alltid proportionell mot priset på föremålet för avgiften.

56. Fråga är dock om det här verkligen är den typ av proportionell belastning som avses i systemet för mervärdesskatt. Avgiften må alltid vara lika och även proportionell mot priset på föremålet för avgiften. Om man däremot utgår från att — vilket måste prövas nedan — avgiften tas ut på varje led fram till konsumenten, skulle konsumenten visserligen också belastas proportionellt mot priset, men han skulle konfronteras med olika avgiftssatser för samma tjänster och varor. Det kan ifrågasättas om detta verkligen är en sådan proportionell belastning som avses i systemet för mervärdesskatt. Vad sedan gäller frågan om möjligheten att utröna och begripa belastningen på den enskilda transaktionen, tycks denna fråga snarare ha betydelse för prövningen av om det sker någon övervältring på konsumenten.

57. En exakt proportionell tillämpning av turistavgiften har också ifrågasatts av det skälet att den endast utgår från företagarens sammantagna omsättning. Detta resonemang går inte riktigt att följa. Visserligen belastas varje enskild transaktion proportionellt vid uttaget av mervärdesskatt i detaljhandelsledet, det vill säga vid övervältringen på konsumenten. Som klagandena med rätta har framfört vid den muntliga förhandlingen, har även den mervärdesskatt som skall betalas av en företagare som är skyldig att deklarera för mervärdesskatt beräknats på den sammantagna omsättningen. Skillnaden i beräkning mellan turistavgiften och mervärdesskatten tycks därmed inte vara så stor att en proportionell tillämpning kan uteslutas på denna grund.

58. Förvisso skall framhållas att bestämmelserna i Tyrolen och Kärnten bland annat innehåller schabloner och fasta lägsta avgifter. Detta betyder att det åtminstone i dessa fall — för Tyrolen i cirka 38 procent av fallen — inte existerar någon exakt proportionalitet.

59. Vad sedan gäller bestämmelsen i Steiermark, har å ena sidan framförts att det för de enskilda avgifts- och ortsgrupperna inte finns några procentsatser utan i stället fasta avgiftsbelopp. Å andra sidan talas om promillesatser samt högsta och lägsta avgifter. Man måste därför utgå ifrån att det inte heller i Steiermark föreligger någon exakt proportionalitet i alla lägen.

60. Den exakta proportionalitet som fordras i mervärdesskattesystemet föreligger alltså inte här. Om man tar, som exempel, Tyrolen, där en fast lägsta avgift betalas i mer än en tredjedel av fallen, handlar det inte heller om en försvinnande liten andel av företagarna som det skulle vara möjligt att bortse från. Beträffande Kärnten och Steiermark föreligger inte lika exakta siffror. Av parternas föredraganden framkommer ändå inte att man bara i några få undantagsfall avviker från den proportionella beräkningen. Att pröva detta ankommer i sista hand på den nationella domstolen. I princip räcker det dock med det faktum att den enskilda bestämmelsen förutser ett högsta och ett minsta belopp för avgiften och en avrundning till schabloner, för att fastställa att det inte föreligger någon exakt proportionell belastning

i den mening som avses i systemet för mervärdesskatt. Om man dessutom överväger att det kan ifrågasättas om konsumenten belastas på ett sätt som kan jämföras med systemet för mervärdesskatt, kommer man fram till att det inte föreligger någon proportionalitet i detta fall.

Uttaget av skatten i varje led

61. Nästa sak som skall prövas är om den omtvistade turistavgiften tas ut i varje produktions- och distributionsled. Eftersom detta i det gemensamma systemet för mervärdesskatt även innesluter det sista ledet, det vill säga övervältring av skatten på konsumenten, skall först detta kriterium prövas.

Övervältring på konsumenten

62. Klagandena har i denna fråga vid den muntliga förhandlingen hänvisat till målet Careda [23]. Där har domstolen klargjort att det räcker med att det är möjligt att övervältra avgiften på konsumenten, utan att detta behöver vara föreskrivet i lag. Vidare är det inte nödvändigt att man upprättar en faktura. Klagandena har av detta dragit slutsatsen att en möjlighet att övervältra avgiften på samma sätt som gäller för mervärdesskatten inte är en nödvändig förutsättning för att anse att en avgift är en skatt som enligt sjätte direktivets artikel 33 kan karakteriseras som omsättningsskatt.

63. I domen i målet Careda har domstolen emellertid uttryckligen fastslagit att "[a]v vad som anförts ovan följer att för att den berörda skatten skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, i den mening som avses i artikel 33 i direktivet, skall skatten kunna övervältras på konsumenten". [24] Enligt domstolen är det alltså endast så att det inte är nödvändigt att möjligheten att övervältra skatten är uttryckligen föreskriven i lag. Domstolen har utvecklat vidare att "... med hänsyn till syftet med artikel 33 i sjätte direktivet... är det inte enbart ordalydelsen av de tillämpliga nationella bestämmelserna utan också skattens grundläggande kriterier som skall läggas till grund för bestämningen av vilken typ en skatt är och följaktligen bedömningen av dess förenlighet med gemenskapsrätten". [25] Det betyder att det i vart fall är nödvändigt att belastningen genom avgiften kan övervältras på konsumenten på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatten för att den skall anses vara oförenlig med artikel 33. Det betyder också att belastningen hos konsumenten måste vara exakt proportionell mot respektive vara eller tjänst.

23 — Domen i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (ovan fotnot 13).

24 — Domen i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (ovan fotnot 13), punkt 15.

25 — Domen i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95 (ovan fotnot 13), punkt 17.

64. Även kommissionen har hänvisat till vad som har angetts ovan och vidare framfört att turistavgiften i motsats till mervärdesskatten inte betalas av konsumenten utan av den avgiftsskyldige företagaren själv. Turistavgiften uppkommer inte vid leveranser till konsumenter. Det finns anledning att instämma i kommissionens påstående att även om turistavgiften (till sin kostnad) kan övervältras på konsumenten så innebär detta inte en sådan belastning av konsumenten *som riktlinjen avser*. Det handlar inte om en direkt övervältring, utan på sin höjd om att man tar hänsyn till en kostnad vid beräkningen av priset. Att konsumenten direkt belastas i den mening som avses i sjätte direktivet förutsätter ett proportionellt påslag av en skatt eller avgift på den aktuella transaktionen — som är fallet för mervärdesskatten. Ingen har anfört att turistavgiften skulle övervältras på konsumenten på detta vis. Vad som här har gjorts gällande — nämligen att man tar hänsyn till kostnaden vid beräkningen av priset — kan inte vara tillräckligt.

65. Företrädaren för Kärnten har vid den muntliga förhandlingen uppgett att det över huvud taget inte är möjligt att övervältra kostnaden i det föreliggande fallet. Eftersom avgiften inte beräknas på enskilda transaktioner utan till en del på den sammantagna omsättningen för det år som föregår *det senaste året*, kan företagaren inte räkna ut i vilken omfattning priserna för den enskilda tjänsten måste höjas under det löpande skatteåret för att han faktiskt skall kunna övervältra kostnaden för avgiften. Detta visar att avgiften i själva verket belastar vinsten och som regel endast kan övervältras i ekonomiskt hänseende när priset för prestationen ligger under marknadspriset. Att avgiften har beaktats som en kostnadsfaktor vid beräkningen av priset, motiverar inte i sig att den skall karakteriseras som omsättningsskatt. Även inkomstskatten försöker man övervältra på motsvarande sätt.

66. Antagandet att företagaren inte kan fastställa i vilken omfattning hans transaktioner belastas skulle kunna vara fel i de fall då avgiften utgör en proportionell belastning som inte ändrar sig mellan åren. Det har dock ovan diskuterats att turistavgiften inte beräknas proportionellt vid alla tillfällen.

67. Klagandena har dessutom gjort gällande att domstolen i målet Dansk Denkavit [26] har funnit att en avgift inte har varit förenlig med artikel 33 i sjätte direktivet, trots att belastningen inte har utvisats särskilt på fakturan utan har ansetts vara en del av tillverkningskostnaden. Likaså kan man i det här aktuella fallet utgå från att belastningen ingår i priset som en kostnadsfaktor och därmed övervältras på konsumenten.

68. Som framgår av domen i målet Denkavit, utvisades avgiften visserligen inte i fakturan, men avgiften var proportionell mot priset och ingick i priset som en proportionell andel. [27] Som redan har förklarats utgör det inte en sådan direkt

26 — Domen i målet C-200/90 (ovan fotnot 12).

27 — Domen i målet C-200/90 (ovan fotnot 12), punkt 15.

övervältring på konsumenten när belastningen endast ingår i beräkningen av priserna som en kostnadsfaktor, som till exempel inkomstskatten och andra pålagor. Man kan därför utgå ifrån att turistavgiften inte övervältras på konsumenterna på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatten.

Skatteuttaget på varje produktions- och distributionsled

69. Eftersom skatten i detta fall inte övervältras på konsumenten, står det också klart att turistavgiften inte tas ut på varje led fram till och med konsumenten. Denna slutsats påverkas inte av att klagandena har anfört att avgiften omfattar en mycket vid krets av företagare och därför tas ut i varje led i produktionen. Det kan visserligen inte bestridas att en viss företagare, vars verksamhet omfattas av avgiften, å sin sida erhåller varor och leveranser för vilka redan turistavgift har betalats i ett tidigare led. Detta betyder dock inte att det sista ledet, det vill säga konsumentledet omfattas.

70. Kommissionen har även i denna fråga hänvisat till målet Giant[28], där domstolen har avgjort att en avgift som inte är allmän och som beräknas årligen på den sammanlagda inkomsten för det skattepliktiga företaget inte kan anses vara en avgift som tas ut på varje produktionsled. Även om det inte är säkert att detta också gäller för denna avgift, kvarstår det faktum att kriteriet att den skall tas ut på varje produktions- och distributionsled inte är uppfyllt, eftersom det sista ledet — konsumenten — inte omfattas.

Möjlighet att göra avdrag för ingående skatt

71. För att det sista av de grundläggande kriterier som domstolen har fastställt skall vara uppfyllt måste det finnas en möjlighet att göra ett avdrag från omsättningsskatten för den ingående skatt som har betalats i tidigare led, så att skatten endast avser det mervärde som företaget har tillfört.

72. Avgörande är här till att börja med uppgifterna från den nationella domstolen. Enligt dessa uppgifter är det inte möjligt att göra avdrag för ingående skatt för någon av de omtvistade turistavgifterna. Eftersom alla deltagare i rättegången — med olika slutsatser — har yttrat sig i denna fråga, skall här närmare utvecklas vad de har anfört.

28 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7).

73. Klagandena i målet vid den nationella domstolen har bland annat uppgett att det finns en möjlighet att göra avdrag för ingående skatt inom ramen för turistavgiften. De har gjort gällande att avgiften räknas ut med hjälp av en promillesats av grundbeloppet för den avgiftsgrundande delen av årsomsättningen. Därmed är det uppenbart att mervärdet omfattas.

74. Vidare har klagandena anfört att omsättningsskatten inte ingår i den avgiftsgrundande årsomsättningen för vissa yrkesgrupper i Tyrolen, vilket kan likställas med ett avdrag för ingående skatt.

75. Från motparternas sida har däremot anförts att Tourismusgesetz i Tyrolen inte alls beskattar mervärdet för varorna och tjänsterna, eftersom summan av de beskattningsbara transaktionerna i den mening som avses i Umsatzsteuergesetz endast används som en anknytningspunkt för att få fram ett underlag för att beräkna avgiften.

76. Kommissionen har i sitt yttrande även här hänvisat till domen i målet Giant och citerat domstolen som vad avser frågan huruvida en kommunal avgift har varit förenlig med sjätte direktivet bland annat har uttalat följande: "För det tredje avser den inte det mervärde som erhålls vid varje affärshändelse, utan bruttobeloppet av inkomsterna...". [29] I anslutning till detta har kommissionen förklarat att såväl turistavgiften i Steiermark som den obligatoriska avgiften i Tyrolen beräknas på bruttobeloppet av alla inkomster (och på faktorer som är oberoende av omsättningen, såsom tillhörigheten till en yrkesgrupp eller till en ortsklass), och inte på det mervärde som har tillförts vid varje ekonomisk transaktion. Som ytterligare argument för sin uppfattning har den slutligen hänvisat till de hänskjutna frågorna, av vilka framgår att det även enligt Verwaltungsgerichtshofs uppfattning inte finns möjlighet att göra något avdrag för ingående skatt.

77. Jag anser inte att det finns skäl att instämma i vad klagandena har anfört. Underlaget för beräkningen av turistavgiften är omsättningen i den mening som avses i Umsatzsteuergesetz. Bara när prestationerna i föregående led redan har dragits av från omsättningen kan man utgå från att det finns en möjlighet att dra av ingående skatt. Vid avdrag för ingående skatt är det emellertid så att man drar av inte en viss del av omsättningen utan den mervärdesskatt som har betalats för tidigare transaktioner. Det betyder att man först räknar fram den skattepliktiga omsättningen och sedan med detta underlag bestämmer hur mycket skatt som skall betalas. Härifrån drar man sedan av den skatt som har betalats för tidigare transaktioner. Mervärdet beräknas alltså först genom detta avdrag och inte redan när man skall beräkna den avgiftsgrundande omsättningen. Därför går det inte utläsa av vad som ovan har anförts att sättet att beräkna turistavgiften skulle innefatta ett avdrag för ingående skatt.

29 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7), punkt 14.

78. Det faktum att omsättningsskatten inte skall ingå i den avgiftspliktiga omsättningen för vissa yrkesgrupper, kan inte anses innebära att det finns en möjlighet att göra avdrag för ingående skatt. En sådan möjlighet skulle föreligga om företagaren kunde dra av de turistavgifter som han själv som kund har betalat för de prestationer som han har mottagit från den turistavgift som han själv har att betala. Detta är dock inte fallet. I stället används företagarens omsättning som underlag för såväl omsättningsskatten (med avdrag för ingående skatt) som turistavgiften. Härvid kan det förekomma att omsättningen används i en modifierad form vid beräkningen av underlaget för turistavgiften. När omsättningsskatten dras av så innebär det ändå inte att turistavgiften endast beräknas på det mervärde som företagaren har tillfört. I stället betalas den fortfarande till fullo för varje produktions- och distributionsled, utan någon möjlighet att göra avdrag. Till slut skall här påpekas att även om det skulle finnas en sådan möjlighet att göra avdrag för ingående skatt, skulle den vara begränsad till vissa yrkesgrupper och därför inte anses vara något som ingår i systemet med turistavgifter.

79. Även om motiveringen i målet Giant, som kommissionen har hänvisat till, inte är särskilt utförlig, så framgår sammantaget av vad som ovan har sagts att det inte finns någon möjlighet att göra ett avdrag för ingående skatt i systemet för turistavgifter.

80. Klagandena har även gjort gällande att möjligheten att göra avdrag för ingående skatt är ett kriterium som en avgift inte nödvändigtvis behöver uppfylla för att karakteriseras som en sådan avgift som inte får behållas enligt artikel 33 i sjätte direktivet. Genom första, andra och sjätte direktivet skulle flerstegsskattesystemet avskaffas och mervärdesskatten införas. Om artikel 33 tillät omsättningsskatter utan någon möjlighet till avdrag för ingående skatt, skulle detta innebära att det på nytt har införts en flerstegsskatt, vilket skulle strida mot första, andra och sjätte direktiven. Effekten av denna andra omsättningsskatt skulle till och med kumuleras. En sådan skatt måste strida mot gemenskapsrätten.

81. Detta framgår enligt klagandena även av ordalydelsen i artikel 33. Där har endast talats om att avgifter som liknar *omsättnings*skatt och inte sådana som liknar *mervärdes*skatt är förbjudna. En sådan hänvisning till omsättningsskatt överensstämmer väl med direktivets systematik. För övrigt vore en skatt som uppfyller alla grundläggande kriterier för en mervärdesskatt inte längre en mervärdesskatteliknande avgift utan en mervärdesskatt.

82. Om bara sådana avgifter skulle vara förbjudna som också inbegriper en möjlighet att göra avdrag för ingående skatt, skulle lagstiftaren enligt klagandenas uppfattning genom att inte tillåta avdrag för ingående skatt mycket enkelt kunna

kringgå förbudet mot avgifter som liknar omsättningsskatter i artikel 33.

83. Klagandena har i detta sammanhang bland annat hänvisat till domen och framför allt förslaget till avgörande i målet C-130/96. [30] Generaladvokaten har här yttrat den åsikten att avdrag för ingående skatt inte är ett väsentligt villkor vid bedömningen av en avgift inom ramen för artikel 33. Vidare har klagandena anfört att domstolen har anslutit sig till denna ståndpunkt, varför de övriga förutsättningarna egentligen inte har prövats i domen. Denna tolkning är inte riktig. Det är i stället så, att domstolen aldrig prövade denna fråga, utan började med prövningen av de grundläggande kriterierna, till vilka den också räknade möjligheten att göra avdrag för ingående skatt. Denna prövning avslutades redan vid det första kriteriet — generell tillämpning — eftersom domstolen inte ansåg att något sådant förelåg.

84. Klagandena har vidare hänvisat till domen i målet Giant [31], eftersom domstolen där har fastslagit att en avgift inte måste likna mervärdesskatten i alla avseenden för att kunna karakteriseras som en mervärdesskatt. Det är tillräckligt om de grundläggande kriterierna föreligger. Inte heller detta argument har någon betydelse här, eftersom domstolen har definierat de grundläggande kriterierna just så att möjligheten att göra avdrag för ingående skatt är ett grundläggande kriterium. Som har framgått av kommissionens yttrande, vilket har återgivits ovan, [32] prövade domstolen i domen i målet Giant också frågan huruvida det var möjligt att göra avdrag för ingående skatt beträffande den där omtvistade kommunala skatten. Man kan därför inte utgå ifrån att domstolen med sin utsaga har avsett att ta bort möjligheten att göra avdrag för ingående skatt från listan över grundläggande kriterier.

85. Visserligen tycks till en början mycket tala för klagandenas åsikt, enligt vilken möjligheten att göra avdrag för ingående skatt inte skulle vara ett grundläggande kriterium för en mervärdesskatt — för det första ordalydelsen i artikel 33, som talar om avgifter som karakteriseras som *omsättningsskatter*, och, för det andra, syftet med artikel 33. Det är inte lätt att förstå varför artikel 33 skulle tillåta en omsättningsskatt, det vill säga en skatt som inte tillåter avdrag för ingående skatt och därför leder till att skatterna på de olika transaktionsleden kumuleras. För detta kunde även den av domstolen ofta använda formuleringen tala, enligt vilken har ansetts att "i vart fall" en avgift som uppvisar de grundläggande kriterier för en mervärdesskatt inte är förenlig med artikel 33. Av denna formulering kan man sluta sig till att det också kan finnas andra tänkbara fall när en avgift — trots att den inte uppvisar samtliga grundläggande kriterier för en mervärdesskatt — strider mot artikel 33. Eftersom domstolen ändå har betecknat

30 — Dom av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (REG 1997, s. I-5053).

31 — Domen i målet C-109/90 (ovan fotnot 7).

32 — Se punkt 76.

möjligheten till avdrag för ingående skatt som ett grundläggande kriterium och som en punkt att undersöka vid prövningen av en skatt i förhållande till artikel 33,[33] skall möjligheten till avdrag för ingående skatt betraktas som ett grundläggande kriterium för en mervärdesskatt.

86. Eftersom — vilket har visats ovan — inte heller samtliga av de andra grundläggande kriterier som domstolen har fastlagt föreligger för turistavgiften, behöver inte mer sägas om denna punkt.

Helhetsbedömning

87. Till slut verkar det vara på sin plats att betrakta den här omtvistade turistavgiften i sin helhet. Såväl klagandena som motparterna har gjort gällande att förutom prövningen av de enskilda kriterier för en mervärdesskatt även en helhetsbedömning av avgiften måste vara avgörande. Klagandena har sålunda anfört att turistavgiften utgör en ytterligare avgiftsbelastning vid sidan av mervärdesskatten, vilket medför betydande konkurrensnackdelar för österrikiska företagare jämfört med företagare från andra medlemsstater. I detta sammanhang vill jag än en gång påminna om att domstolen vid upprepade tillfällen har fastslagit att medlemsstaterna kan införa avgifter som leder till att mervärdesskatten kumuleras för en och samma omsättning, så länge som avgiften inte kan karakteriseras som en mervärdesskatt. Syftet med artikel 33 är alltså inte att förhindra att medlemsstaterna utöver mervärdesskatten belastar vissa transaktioner på annat sätt.

88. Vad beträffar det som har gjorts gällande om konkurrensnackdelar för de österrikiska företagarna jämfört med företagare från eller i andra medlemsstater, måste betänkas att avgifterna huvudsakligen används för att förbättra utbudet för turister, varigenom säkerligen utbudet för turister blir attraktivare. Detta kan motivera "fördyringen". Vidare skall hänvisas till att en högre finansiell belastning av landets egna medborgare inte strider mot diskrimineringsförbudet i EG-fördraget och inte heller är ett brott mot konkurrensrätten. Huruvida avgiftens storlek är berättigad utifrån ett nationellt perspektiv är en annan fråga som inte skall prövas här.

89. För det andra skall påpekas att motparterna med rätta har anfört att turistavgifterna syftar till att "belasta nyttan" som företagaren drar av turismen. Detta visar sig även genom att i Steiermark och i Kärnten den sammanlagda omsättningen för det aktuella året inte belastas direkt och bara belastas på grundval av omsättningen för det år som föregår det senaste året. Huruvida kretsen av företagare som anses

33 — Jämför också dom av den 17 september 1997 i mål C-347/95, UCAL (REG 1997, s. I-4911), punkt 36, och av den 17 september 1997 i mål C-28/96, Fricarnes (REG 1997, s. I-4939), punkt 40.

dra nytta av turismen är för vid, har endast betydelse för domstolens bedömning i den mån det skulle kunna vara ett sätt att införa en generellt tillämpad mervärdesskatteliknande avgift. Eftersom så inte är fallet, finns ingen anledning att vidare utreda denna fråga. Inte heller görs intrång i det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion och det därmed förbundna indirekta säkerställandet av gemenskapens egna medel. Avslutningsvis skall således konstateras att den omtvistade turistavgiften visserligen tillämpas generellt, men inte belastar omsättningen proportionellt på motsvarande sätt som mervärdesskatt, inte utgår på varje produktions- och distributionsled samt inte ger möjlighet att göra avdrag för ingående skatt. Avgiften kan alltså behållas enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

C — Slutsats

90. Följaktligen anser jag att de hänskjutna frågorna skall besvaras enligt följande:

Målet C-338/97:

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 utgör inget hinder för att behålla en avgift som skall erläggas i en delstat 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.

Målet C-344/97:

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) skall tolkas så, att kriteriet "kan karakteriseras som omsättningsskatter" inte hindrar en medlemsstat från att ta ut en turistavgift av företagare som är utformad så

— 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 en fond som är gemensam för hela delstaten,

— att underlaget för avgiftens beräkning är årsomsättningen med vissa undantag, framför allt med undantag för omsättning relaterad till kunder, som är folkbokförda (har sitt säte) utanför bestämmelsens tillämpningsområde, såvida det inte är fråga om prestationer till ett fast driftställe som är beläget inom det geografiska tillämpningsområdet för bestämmelsen (delstaten i en federal medlemsstat) och inte 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 område 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.

Hänskjuten fråga i målet C-390/97 (Kärnten):

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 hindrar inte att en avgift behålls vilken 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.