

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 13 juli 2023(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Offentlighetsliga organ – Kommun som tar ut en turistskatt för att tillhandahålla kurortsanläggningar som är tillgängliga för alla”

I mål C-344/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 15 december 2021, som inkom till domstolen den 27 maj 2022, i målet

Gemeinde A,

mot

Finanzamt,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna I. Jarukaitis och Z. Csehi (referent),

generaladvokat: T. Ąapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gemeinde A, genom G. Burret och N. Katemann, Rechtsanwältinnen,
- Tysklands regering, genom J. Möller och N. Scheffel, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och B. Martenczuk, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c och 13.1 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gemeinde A (kommunen A, Tyskland) och Finanzamt (skattemyndigheten, Tyskland), angående Gemeinde A:s rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

...”

6 Artikel 168 i samma direktiv har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har

levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

Tysk rätt

7 I 1 § första stycket i Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

”Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

1. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för näringsidkarens verksamhet. Skatteplikten bortfaller inte på grund av att transaktionen genomförs med stöd av lag eller myndighetsbeslut eller om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.

...”

8 2 § UStG har följande lydelse:

”1) Näringsidkare är den som självständigt bedriver närings- eller yrkesverksamhet. Med rörelse avses näringsidkarens hela näringsverksamhet eller yrkesmässiga verksamhet. Med närings- eller yrkesverksamhet avses all verksamhet som utövas varaktigt för att uppbära intäkter, även om vinstsyfte saknas eller om en förening endast utövar sin verksamhet i förhållande till sina medlemmar.

...

3) Offentligrättsliga juridiska personer bedriver endast närings- eller yrkesverksamhet inom ramen för sin närings- och industriverksamhet ... och sin jord- eller skogsbruksverksamhet. ...”

9 I 12 § andra stycket UStG föreskrivs följande:

”Skatten reduceras till 7 procent för följande transaktioner:

...

9. Transaktioner som har direkt samband med drift av simhallar samt tillhandahållande av kurortsbad. Detsamma gäller för tillhandahållande av kurortsanläggningar såvida en turistskatt ska betalas som ersättning. ...”

10 I 4 § första stycket i Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (kommunallagen för delstaten Baden-Württemberg), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad GemO), föreskrivs följande:

”Kommunerna kan genom föreskrifter reglera kommunal självbestämmanderätt, såvida det inte föreskrivs några bestämmelser i lag i detta avseende. ...”

11 10 § andra och tredje styckena GemO har följande lydelse:

"2) Kommunerna ska inom ramen för sin behörighet inrätta de offentliga inrättningar som krävs för invånarnas ekonomiska, sociala och kulturella välbefinnande. Invånarna är inom ramen för gällande rätt berättigade att använda kommunens offentliga inrättningar enligt samma principer. De är skyldiga att bära de kommunala kostnaderna.

3) Personer som äger en fastighet i kommunen eller utövar näringsverksamhet och inte är bosatta i kommunen är på samma sätt berättigade att använda de offentliga inrättningar för fastighetsägare eller näringsidkare som finns i kommunen och är skyldiga att bidra till de kommunala kostnaderna för sin fastighet eller sin näringsverksamhet."

12 I 2 § första stycket i Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (lagen om kommunal skatt i Baden-Württemberg), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

"Kommunala avgifter uttas på grundval av kommunala föreskrifter. I föreskrifterna ska särskilt de betalningsskyldiga, avgiftens föremål, omfattning och storlek samt avgiftens uppkomst och utkrävbarhet fastställas."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Klaganden i det nationella målet är en kommun med en kurort som är godkänd av staten (nedan kallad kommunen). Kommunens kurortsanläggning drivs i enlighet med kommunal rätt i form av ett "företag" och utgör, mot bakgrund av de tillämpliga bestämmelserna om bolagsskatt, ett företag av kommersiell natur.

14 Kommunen tar därför ut en turistskatt i enlighet med 4 § GemO, jämförd med de föreskrifter som avses i 2 § i lagen om kommunal skatt i Baden-Württemberg (nedan kallade kommunala föreskrifter), för att täcka företagets kostnader för uppförande och underhåll av de anläggningar som tillhandahålls för behandling och avkoppling samt för evenemang som anordnas för detta ändamål.

15 Turistskatten ska betalas av personer som inte är bosatta i kommunen och som vistas där och vilka erbjuds möjlighet att använda anläggningarna och delta i dessa evenemang. Turistskatten betalas även av personer som är bosatta i kommunen och som har centrum för sina personliga relationer i en annan kommun. Vidare ska turistskatten betalas av personer som inte är bosatta i kommunen och som av yrkesmässiga skäl vistas i kommunen för att delta i kongresser eller andra evenemang (nedan gemensamt kallade personer som är skyldiga att betala turistskatt). Turistskatt tas däremot inte ut av besökare som bara vistas i kommunen över dagen eller av personer som inte är bosatta eller är bosatta i kommunen och som arbetar eller följer en utbildning i kommunen.

16 Turistskatten fastställs för personer som inte är bosatta i kommunen till ett visst belopp per dag som vistelse äger rum i kommunen och, för de personer som är bosatta där och som är skyldiga att erlägga turistskatt, till ett årligt schablonbelopp som ska betalas oberoende av hur länge, hur ofta och vilken säsong som de berörda personerna vistas i kommunen.

17 Det anges i begäran om förhandsavgörande att den som erbjuder inkvartering mot ersättning, driver en campingplats eller hyr ut sin lägenhet som semesterbostad till personer med hemvist på annan ort mot ersättning, är skyldig att anmäla ankomst respektive avresa för dessa personer inom tre dagar från ankomsten respektive avresan. Researrangörerna är dessutom skyldiga att lämna in en anmälan med avseende på turistskatten när denna avgift ingår i den ersättning som resedeltagaren ska betala.

18 Kommunen finansierade under åren 2009–2012 (nedan kallade de omtvistade åren) bland annat uppförandet, underhållet och renoveringen av en kurortspark, en kuranläggning och stigar (nedan tillsammans kallade kurortsanläggningarna), tack vare intäkterna från uppbörden av denna skatt. Dessa anläggningar är fritt tillgängliga för alla och något bevis på att turistskatten har erlagts krävs inte.

19 Kommunen ansåg i sina mervärdesskattedeklarationer för de omtvistade åren att turistskatten utgjorde vederlag för en mervärdesskattepliktig verksamhet, nämligen driften av en kurortsanläggning. Kommunen yrkade därför avdrag för den mervärdesskatt som hade betalats för samtliga ingående tjänster som hade tillhandahållits och som var kopplade till turism.

20 I samband med en skatterevision som genomfördes på plats av motparten i det nationella målet lämnade granskaren bland annat den ingående mervärdesskatt som inte hade något samband med kurortsanläggningens drift utan avseende och beaktade den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till kuranläggningen endast i den mån denna hade hyrts ut. Den 20 mars 2015 meddelade motparten i det nationella målet beslut om ändring av mervärdesskatt i enlighet med dessa konstateranden.

21 Efter ett administrativt avslagsbeslut som fattades inom ramen för ett omprövningsförfarande, överklagade kommunen det beslutet till Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland).

22 Genom dom av den 18 oktober 2018 ogillade nämnda domstol överklagandet och slog fast att kommunen inte hade agerat i egenskap av näringsidkare i samband med den verksamhet som gav upphov till uppbörden av turistskatten. Den påpekade att eftersom driften av kuranläggningar mot betalning av en turistskatt inte utgjorde en verksamhet som bedrivs som företagare, kunde de transaktioner som deklarerats till följd av uppbörden av denna skatt inte vara mervärdesskattepliktiga och att det avdrag för ingående mervärdesskatt som ursprungligen medgetts av motparten i målet vid den nationella domstolen följaktligen inte skulle medges. Nämnda domstol erinrade emellertid om förbudet mot att fastställa skatten på ett ogynnsamt sätt (*reformatio in pejus*) i förhållande till klaganden.

23 Klaganden i det nationella målet överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som är den hänskjutande domstolen.

24 För det första vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det i förevarande fall ska fastställas att det föreligger ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, samtidigt som den har preciserat att den lutar åt ett nekande svar. Kurortsanläggningar kan nämligen även användas kostnadsfritt av personer som inte är skyldiga att betala turistskatt. Ur denna synvinkel går det inte att identifiera mottagaren av den tjänst som erhålls som motprestation för turistskatten, eftersom den skattskyldige, i förhållande till den allmänhet som också kan använda anläggningarna kostnadsfritt, inte har erhållit någon konkret fördel som kan konsumeras och som går utöver den fördel som allmänheten erhåller. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida rättsförhållandet mellan kommunen och användarna av kurortsanläggningarna ska bedömas isolerat. Enligt de kommunala föreskrifterna betalar de sistnämnda nämligen en viss turistskatt per

dag som de vistas i kommunen för tillhandahållandet av kurortsanläggningar. Betalningarna utgör således en motprestation för möjligheten att använda dessa kurortsanläggningar. Den hänskjutande domstolen har slutligen påpekat att det inte är uteslutet att det rör sig om en varaktigt förlustbringande verksamhet, eftersom turistskatten inte täcker kurortsanläggningarnas driftskostnader.

25 För det andra, för det fall frågan i föregående punkt ska besvaras jakande, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida prövningen, för att avgöra huruvida det föreligger en "betydande snedvridning av konkurrensen" i den mening som avses i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, inte endast ska avse den berörda kommunens territorium, utan även angränsande kommuner, delstaten Baden-Württemberg (Tyskland) eller Förbundsrepubliken Tyskland.

26 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska en kommun, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, som tar ut en 'turistskatt' (i form av ett visst belopp per vistelsedag) från besökare som vistas i kommunen (kurortsbesökare) med stöd av kommunala föreskrifter, för tillhandahållande av kurortsanläggningar (till exempel kurortspark, kuranläggning, stigar), anses bedriva en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] genom tillhandahållandet av kurortsanläggningarna till besökarna mot turistskatt även om kurortsanläggningarna redan är fritt tillgängliga för alla (följaktligen exempelvis även för invånare eller andra personer som inte är skyldiga att betala turistskatt)?

2) Om den första frågan besvaras jakande: I en sådan situation som den ovannämnda, utgör enbart kommunens territorium den relevanta geografiska marknaden vid prövningen av huruvida en behandling av kommunen som icke beskattningsbar person skulle leda till 'en betydande snedvridning av konkurrensen' i den mening som avses i artikel 13.1 andra stycket i [mervärdesskattedirektivet]?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

27 I den mån den hänskjutande domstolen i den första frågan avser begreppet ekonomisk verksamhet, erinrar EU-domstolen om att enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt artikel 9.1 andra stycket första meningen avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.

28 Enligt fast rättspraxis kan en verksamhet kvalificeras som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet endast om den motsvarar någon av de transaktioner som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

29 För att avgöra huruvida tillhandahållandet av kurortsanläggningar, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och, följaktligen, huruvida kommunen är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 första stycket, ska

det först fastställas huruvida kommunen, inom ramen för detta tillhandahållande, har utfört en sådan transaktion mot ersättning som avses i artikel 2.1 c i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Geemente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punkt 22).

30 I den mån de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat i sin begäran om förhandsavgörande gör det möjligt att anse att det i det nationella målet faktiskt rör sig om ett tillhandahållande av tjänster, ska det kontrolleras huruvida den aktuella kommunen kan anses ha tillhandahållit dessa tjänster mot ersättning, såsom krävs enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Geemente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, punkt 23).

31 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör ett "tillhandahållande av tjänster mot ersättning", i den mening som avses i denna bestämmelse, när en kommun ställer kurortsanläggningar till förfogande och kommunen tar ut en turistskatt till ett visst belopp per vistelsedag, med stöd av kommunala föreskrifter, av besökare som vistas i kommunen, trots att dessa anläggningar är fritt och kostnadsfritt tillgängliga för alla.

32 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

33 En tjänst tillhandahålls "mot ersättning", i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär att det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en särskiljbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls (dom av den 20 januari 2022, Apcoa Parking Danmark, C?90/20, EU:C:2022:37, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

34 Det framgår emellertid inte att det föreligger något rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan å ena sidan en kommun som enligt kommunala föreskrifter tar ut en turistskatt per dag från besökare som vistas i kommunen och å andra sidan besökare som har rätt att använda de kurortsanläggningar som kommunen tillhandahåller, vilka är fritt tillgängliga för alla, inklusive för personer som inte är skyldiga att betala denna skatt.

35 Den ersättning som kommunen tar ut, det vill säga turistskatten, kan nämligen inte anses följa av tillhandahållandet av en tjänst, det vill säga tillhandahållandet av kurortsanläggningar, för vilket skatten utgör ett direkt motvärde.

36 Det framgår av domstolens praxis att det föreligger ett direkt samband när två prestationer är ömsesidigt beroende av varandra, det vill säga att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det, och vice versa (dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

37 Skyldigheten att betala turistskatt åligger emellertid skattskyldiga personer enligt de kommunala föreskrifterna, i vilka även skattens storlek fastställs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2017, SAWP, C?37/16, EU:C:2017:22, punkt 28).

38 Framför allt är skyldigheten att betala turistskatt inte knuten till att de personer som omfattas av denna skyldighet använder de kurortsanläggningar som kommunen tillhandahåller, utan till vistelsen i kommunen, oavsett vilka skäl som ligger till grund för denna. Besökare som vistas i

kommunen är således skyldiga att betala denna avgift, även när de vistas där av andra skäl, såsom besök hos familjemedlemmar eller bekanta som är bosatta där, och inte har för avsikt att använda kurortsanläggningarna (se, analogt, dom av den 22 juni 2016, ?eský rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punkterna 25 och 26).

39 Även om de som är skyldiga att betala turistskatten har möjlighet att använda kurortsanläggningarna, är dessa anläggningar emellertid fritt och kostnadsfritt tillgängliga för alla, inklusive besökare som bara stannar över dagen, oavsett om de är skyldiga att betala turistskatten eller inte. De som är skyldiga att betala turistskatten åtnjuter således inte andra fördelar än de personer som använder dessa kurortsanläggningar och inte är skyldiga att betala denna skatt.

40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör ett ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”, i den mening som avses i denna bestämmelse, när en kommun ställer kurortsanläggningar till förfogande och kommunen tar ut en turistskatt till visst belopp per vistelsedag, med stöd av kommunala föreskrifter, av besökare som vistas i kommunen, trots att skyldigheten att erlagga denna skatt inte har något samband med användningen av dessa anläggningar utan med vistelsen i kommunen och trots att dessa anläggningar är fritt och kostnadsfritt tillgängliga för alla.

Den andra frågan

41 Eftersom den hänskjutande domstolen har preciserat dels att överklagandet ska ogillas om den första tolkningsfrågan besvaras nekande, dels att den andra tolkningsfrågan endast har ställts om den första frågan besvaras jakande, är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att det inte utgör ett ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”, i den mening som avses i denna bestämmelse, när en kommun ställer kurortsanläggningar till förfogande och kommunen tar ut en turistskatt till visst belopp per vistelsedag, med stöd av kommunala föreskrifter, av besökare som vistas i kommunen, trots att skyldigheten att erlagga denna skatt inte har något samband med användningen av dessa anläggningar utan med vistelsen i kommunen och trots att dessa anläggningar är fritt och kostnadsfritt tillgängliga för alla.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.