

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 23 oktober 2003 *

I mål C-109/02,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och G. Wilms,
båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av W.-D. Plessing och M. Lumma, båda
i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har
underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket i rådets
sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlems-

* Rättegångsspråk: tyska.

staternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/49/EG av den 25 maj 1999 om att ändra direktiv 77/388/EEG, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt (EGT L 139, s. 27), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna A. La Pergola och P. Jann (referent),

generaladvokat: J. Mischo,
justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

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

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 22 mars 2002, med stöd av artikel 226 EG, väckt talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/49/EG av den 25 maj 1999 om att ändra direktiv 77/388/EEG, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt (EGT L 139, s. 27) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2 Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av varor och tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

- 3 I artikel 12.3 a i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för tillhandahållande av varor och tjänster. Från och med den 1 januari 1999 till och med den 31 december 2000 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

...

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”

- 4 Den sjunde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet avser ”tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar” och ”mottagning av radio- och TV-sändningar”. I den åttonde kategorin innefattas ”tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”.

Nationell lagstiftning

- 5 I 12 § andra stycket sjunde punkten a i Umsatzsteuergesetz 1999 (tysk mervärdesskattelag från år 1999, BGBl. I, s. 1270) föreskrivs en reducerad

mervärdesskattesats om 7 procent för "tjänster som tillhandahålls av teatrar, orkestrar, kammarmusikensembler, körer och museer, samt för teaterföreställningar och konserter som arrangeras av andra företag".

- 6 Det framgår av handlingarna att denna reducerade skattesats, enligt Bundesfinanzhofs (Tyskland) rättspraxis, endast tillämpas på solister när de samtidigt arrangerar konserten. De tjänster som solister tillhandahåller en konsertarrangör är däremot underkastade grundskattesatsen för mervärdesskatt.

Administrativt förfarande

- 7 Genom en formell underrättelse av den 4 maj 1999 informerade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland om att den rättspraxis som har omnämnts i föregående punkt utgjorde en överträdelse av gemenskapsrätten, särskilt av artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom det saknas rättslig grund för att musikensembler och solister som arbetar för en konsertarrangör behandlas olika.
- 8 Eftersom denna skrivelse inte besvarades skickade kommissionen, genom skrivelse av den 24 januari 2000, ett motiverat yttrande till Förbundsrepubliken Tyskland i vilket anmärkningarna upprepades och denna medlemsstat uppmanades att vidta nödvändiga åtgärder för att avhjälpa situationen.
- 9 I en skrivelse av den 5 april 2000, lämnade Förbundsrepubliken Tyskland ett svar till kommissionen avseende anmärkningarna och angav varför den ansåg att sådan särbehandling var nödvändig.

- 10 Kommissionen godtog inte detta svar och beslutade att väcka förevarande talan.

Prövning i sak

Parternas argument

- 11 Kommissionen anser att det föreligger ett fördragsbrott. Enligt kommissionen utgör principen om skatteneutralitet hinder för att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna princip är även tillämplig vid beskattning enligt en reducerad skattesats jämfört med grundskattesatsen.
- 12 Även objektivitetsprincipen innebär ett krav på tillämpning av en enda regel för skattepliktiga transaktioner av samma slag. Det presumeras att de aktuella transaktionerna är lika när de motsvarar olika varianter av en enda skattepliktig transaktion som omfattas av en av kategorierna i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, såsom "tjänster som tillhandahålls av... utövande konstnärer" i den åttonde kategorin i denna bilaga.
- 13 Detta begrepp innefattar naturligtvis såväl solister som musikensembler. En enhetlig skattesats bör därför tillämpas på dem.
- 14 Den tyska regeringen anser att talan skall ogillas. Den har för det första gjort gällande att den sammanfattning som gjorts i en kategori i bilaga H i sjätte

mervärdesskattedirektivet inte nödvändigtvis innebär att de aktuella transaktionerna är lika. I den tyska versionen av denna bilaga används i uttrycket "Werke... von... ausübenden Künstlern" obestämd artikel för det substantiv som motsvarar "utövande konstnärer", vilket skulle kunna tolkas så att medlemsstaterna kan begränsa tillämpningen av den reducerade skattesatsen till att endast avse vissa berörda tjänster, men inte samtliga tjänster. De tjänster som avses i den åttonde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet skall inte nödvändigtvis omfattas av mervärdesskatt under samma förutsättningar, eftersom det i detta avseende finns ett handlingsutrymme för medlemsstaterna.

- 15 Det föreligger under alla omständigheter inte någon likhet mellan de aktuella tjänsterna. Musikensembler skiljer sig från solister enligt objektiva kriterier, nämligen i förhållande till antalet personer. Antalet personer har avgörande betydelse för innehållet och strukturen i den musik som spelas.
- 16 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att den aktuella nationella lagstiftningen inte har utformats på grundval av den åttonde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, såsom kommissionen har påstått, utan på den sjunde kategorin i vilken endast "konserter" och inte tjänster som tillhandahålls av solister anges. Det föreligger med andra ord inte något åsidosättande av neutralitetsprincipen och objektivitetsprincipen på skatteområdet, eftersom särbehandlingen av tjänster som tillhandahålls av solister redan framgår av sjätte mervärdesskattedirektivet genom den sjunde kategorin jämförd med den åttonde kategorin i nämnda bilaga.
- 17 För det tredje anser samma regering att dessa bestämmelser egentligen avser att ge publiken en fördel. En sådan fördel skulle även säkerställas om solisten själv inte hade rätt till tillämpning av den reducerade skattesatsen. Eftersom det i mervärdesskattesystemet är skattesatsen i det sista ledet som har betydelse för skattebeloppet, saknar det, med hänsyn till konsertarrangörens avdragsrätt, betydelse för publiken om tjänsterna i det led som föregår solistens är underkastade grundskattesatsen eller den reducerade skattesatsen.

- 18 För det fjärde har den tyska regeringen gjort gällande att kommissionen har åsidosatt principen *nemini licet venire contra factum proprium*. Den 13 november 1997 presenterade kommissionen en rapport (KOM(97) 559 slutlig), i vilken det angavs att ett av de större problemen vid tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen utgörs av att bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet är dispositiv och av avsaknaden av gemensamma definitioner för de kategorier som återfinns däri. Kommissionen har med andra ord inte rätt att göra gällande att medlemsstaterna har gjort sig skyldiga till fördragsbrott under det att den anser att lagstiftningen varken är koherent eller entydig på denna punkt.

Domstolens bedömning

- 19 Vad beträffar det som den tyska regeringen har anfört som första grund, skall det konstateras att artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet innebär att medlemsstaterna kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa varor och vissa tjänster som omnämns i bilaga H till samma direktiv. Beslutet att utnyttja denna rättighet omfattas med andra ord av medlemsstaternas behörighet.
- 20 Medlemsstaterna måste dock iaktta principen om skatteneutralitet när de utnyttjar denna behörighet. Det framgår av fast rättspraxis att denna princip utgör hinder bland annat mot att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende, varför nämnda varor eller tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats (se dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 36).
- 21 Liksom i de flesta språkversioner av den åttonde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, används i den tyska versionen obestämd artikel för det substantiv som motsvarar ”utövande konstnärer”. Detta innebär inte att

nämnda konstaterande påverkas, eftersom det rör sig om en språklig nyans som inte ens på tyska kan tolkas så att den nationella lagstiftaren har möjlighet att efter eget skön göra åtskillnad mellan de personer som avses på detta sätt och fritt införa restriktioner beträffande dem som tillhandahåller tjänster som omfattas av en reducerad skattesats.

- 22 Dessutom föreligger det inte någon omständighet som utgör grund för slutsatsen att de tjänster som tillhandahålls av solister respektive av musikensembler inte är lika eller åtminstone liknande i den mening som avses i den rättspraxis som det har erinrats om i punkt 20 i förevarande dom.
- 23 Begreppet utövande konstnärer omfattar i dess vanliga betydelse såväl solister som musikensembler. Antalet personer som uppträder på scen saknar härvid betydelse. Argumentet att innehållet och strukturen i den musik som spelas avgörs i förhållande till antalet personer är irrelevant i skattehänseende. Det har dessutom emotsagts av den tyska regeringen själv när den gjort gällande att den reducerade skattesatsen är tillämplig på evenemang som anordnas av solister och att det endast är vid ett i övrigt identiskt evenemang, som emellertid har anordnats av någon annan än solisten, som de tjänster som tillhandahålls av denne omfattas av grundskattesatsen.
- 24 Av detta följer att svarandens första grund inte kan godtas.
- 25 Den tyska regeringen har som andra grund anfört att aktuell nationell lagstiftning inte har utformats på grundval av den åttonde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, utan på den sjunde kategorin i denna bilaga och vidare att dessa två kategorier tillsammans innebär att olika behandling av

solister och musikensembler är möjlig. Det är härvid tillräckligt att konstatera att varken denna sjunde kategori, i vilken endast "konserter" omnämns, eller nämnda åttonde kategori, var för sig eller tillsammans, möjliggör att en sådan åtskillnad görs. Dessutom avses i den sjunde kategorin "tillträde" till evenemang såsom konserter, men inte tjänster som tillhandahålls av de utövande konstnärerna själva, vilka uteslutande är föremål för kommissionens anmärkning i förevarande förfarande. Denna grund är således utan verkan och kan inte leda till att talan ogillas.

26 Även vad beträffar den tredje grunden avseende konsertarrangörers avdragsrätt, är det tillräckligt att konstatera att denna rättighet inte är aktuell i förevarande förfarande, som rör tillämplig skattesats för utövande konstnärers tjänster. Även denna grund är således utan verkan och kan inte leda till att talan ogillas.

27 Som fjärde grund har den tyska regeringen anfört att kommissionen inte borde ha väckt talan om fördragsbrott avseende en bestämmelse som den varken anser vara koherent eller övertygande. Härvid är det tillräckligt att konstatera att de bedömningar som kommissionen tidigare har gjort avseende problem vid tillämpningen av bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, inte påverkar en fördragsbrotttalan som grundas på en uppenbar olika behandling av två liknande tjänster. Inte heller denna grund kan således godtas.

28 Av vad anförts följer att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten,

medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

Rättegångskostnader

- 29 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet, skall denna stat ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

- 1) Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/49/EG av den 25 maj 1999 om att ändra direktiv 77/388/EEG, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

2) Förbundsrepubliken Tyskland skall ersätta rättegångskostnaderna.

Edward

La Pergola

Jann

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 23 oktober 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande