

|

61996J0318

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 19 februari 1998. - SPAR Österreichische Warenhandels AG tegen Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Verwaltungsgerichtshof - Oostenrijk. - Artikel 33 van de Zesde richtlijn - Omzetbelasting - Bijdrage aan apparaatskosten van kamers van koophandel ("Kammerumlage"). - Zaak C-318/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-00785

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Verbod om andere nationale belastingen te heffen die karakter van omzetbelasting bezitten - Doelstelling - Begrip "omzetbelasting" - Draagwijdte - Heffing van bijdrage bestemd voor financiering van kamers van koophandel - Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 2, en 33)

Samenvatting

De Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, en in het bijzonder de artikelen 17, lid 2, en 33 daarvan, staat niet in de weg aan een bijdrage die bestemd is voor de financiering van de kamers van koophandel, die verschuldigd is door de leden waarvan de omzet een bepaald bedrag overschrijdt, die in beginsel wordt berekend op basis van de belasting over de toegevoegde waarde die deel uitmaakt van de prijs van aan hen geleverde goederen en diensten, en die niet kan worden afgetrokken van de door hen wegens hun handelstransacties verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde.

Een dergelijke bijdrage belast immers het goederen- en dienstenverkeer niet en treft de handelstransacties niet op een zelfde wijze als de belasting over de toegevoegde waarde. In de eerste plaats wordt zij niet berekend aan de hand van de levering van goederen, diensten en importen die de belastingplichtige verricht, maar aan de hand van die welke voor zijn rekening zijn verricht door zijn leveranciers, en zij wordt derhalve niet vastgesteld naar het bedrag dat wordt verkregen of zal worden verkregen als tegenprestatie voor de door de belastingplichtige verrichte handelstransacties. In de tweede plaats wordt zij niet in alle stadia van het productie- en

distributieproces geheven, en in het bijzonder geldt zij niet voor het laatste stadium van de verkoop aan de consument.

Partijen

In zaak C-318/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

SPAR Österreichische Warenhandels AG

en

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

"om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 17 en 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur), P. Jann en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: S. Alber

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door W. Okresek, Ministerialrat bij het Bundeskanzleramt, als gemachtigde,

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bundesministerium van Economische zaken, als gemachtigde,

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door G. de Bellis, avvocato dello Stato,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald en door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Finanzlandesdirektion für Salzburg, vertegenwoordigd door H. Huber, Abteilungsleiter bij de Finanzlandesdirektion für Salzburg, en P. Quantschnigg, Abteilungsleiter bij het Bundesministerium van Financiën, als gemachtigden; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door W. Okresek, bijgestaan door professor H.-G.

Ruppe; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. de Bellis, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 9 oktober 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 november 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 18 september 1996, ingekomen bij het Hof op 30 september daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 17 en 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen SPAR Österreichische Warenhandels AG (hierna: "SPAR") en de Finanzlandesdirektion für Salzburg over de vraag, of deze vennootschap de "Kammerumlage" als bedoeld in § 57, leden 1 tot en met 6, Handelskammergesetz (Oostenrijkse wet betreffende de kamers van koophandel, BGBl. nr. 182/1946), bekend onder de naam "Kammerumlage I", verschuldigd is.

3 De Kammerumlage I is een van de bijdragen bestemd voor de financiering van de kamers van koophandel (Landeskammern en Bundeskammer).

4 Zij is verschuldigd door de leden van de kamers van koophandel, dat wil zeggen alle natuurlijke en rechtspersonen alsmede alle vennootschappen onder firma of handelsvennootschappen die een zelfstandige onderneming exploiteren in ambacht, industrie, handel, geld-, krediet- en verzekeringswezen, vervoer en toerisme, en waarvan de omzet meer dan 2 miljoen ÖS bedraagt.

5 Volgens § 57, lid 1, Handelskammergesetz wordt de Kammerumlage I berekend naar de mate waarin de ondernemingen gebruik maken van de kamers, alsook aan de hand van de verhouding tussen de hoogte van de bijdrage en het verschil tussen de inkoop- en verkoopprijzen van de onderneming.

6 De heffingsgrondslag bestaat in beginsel uit de bedragen "die verschuldigd zijn als belasting over de toegevoegde waarde (hierna: \$BTW)" op aan het lid van de kamer voor zijn onderneming door andere ondernemers geleverde goederen of verrichte diensten, behoudens in geval van overgang van onderneming" en uit de bedragen "die op grond van de invoer van goederen voor de onderneming van het lid van de kamer als BTW verschuldigd zijn of op grond van aankopen binnen de Gemeenschap voor zijn onderneming". Voor kredietinstellingen en verzekeringsmaatschappijen is evenwel een aparte heffingsgrondslag bepaald.

7 De bijdrage, die niet hoger mag zijn dan 4,3 \$ van de heffingsgrondslag, wordt vastgesteld door de Bundeskammer. Voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode was de heffingsgrondslag van de Kammerumlage I bepaald op 3,9 \$.

8 De Kammerumlage I wordt geïnd door de belastingdiensten volgens de invorderingsvoorschriften voor de BTW.

9 SPAR heeft bij het Verwaltungsgerichtshof beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit waarbij haar de bijdrage wordt opgelegd. Zij stelt met name, dat de Kammerumlage I in strijd is

met artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat luidt:

"Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten."

10 Het Verwaltungsgerichtshof vraagt zich in de eerste plaats af, of de Kammerumlage I verenigbaar is met artikel 17 van de Zesde richtlijn, dat in lid 2 bepaalt, dat de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting de BTW mag aftrekken welke verschuldigd of voldaan is over de te zijnen behoeve geleverde goederen en verrichte diensten. De verwijzende rechter merkt dienaangaande evenwel op, dat de grondslag van de Kammerumlage I de BTW is die verschuldigd of voldaan is over de aan de ondernemer geleverde goederen en diensten, dat zij niet aftrekbaar is van de door hem verschuldigde BTW en dat zij derhalve kan worden gezien als een van de door deze onderneming verschuldigde BTW niet-aftrekbare verhoging van de vooruitbetaalde BTW. Deze niet-aftrekbaarheid geldt bovendien in alle stadia van het productie- en distributieproces, aangezien de Kammerumlage I verschuldigd is door alle ondernemers die aan dit proces deelnemen.

11 Het Verwaltungsgerichtshof vraagt zich vervolgens af, of de Kammerumlage I verenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn. De Kammerumlage I is in de ogen van de verwijzende rechter geen op de BTW gelijkende heffing, daar zij niet wordt geheven over de toegevoegde waarde van de activiteiten van de ondernemer. De Kammerumlage I lijkt hem evenwel het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar te brengen doordat zij de in dit stelsel bestaande aftrekmogelijkheden beperkt en daarmee in het algemeen tot verhoging van het BTW-bedrag leidt.

12 Gezien deze twijfel heeft de verwijzende rechter het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"1) Verbiedt artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, een lidstaat een heffing toe te passen, die als een vast promillage wordt berekend op grondslag van:

a) de omzetbelasting die verschuldigd is op grond van de aan de belastingplichtige voor zijn onderneming door andere ondernemers geleverde goederen of verrichte diensten, uitgezonderd de omzetbelasting die verschuldigd is in geval van overgang van onderneming, en

b) de omzetbelasting die de belastingplichtige verschuldigd is op grond van de invoer van goederen voor zijn onderneming of op grond van aankopen binnen de Gemeenschap voor zijn onderneming?

2) Verbiedt artikel 33 van richtlijn 77/388/EEG de toepassing van de in vraag 1 beschreven heffing?"

13 Met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de Zesde richtlijn, en in het bijzonder de artikelen 17, lid 2, en 33 daarvan, in de weg staan aan een bijdrage van het type van de Kammerumlage I, die verschuldigd is door de leden van de kamers van koophandel waarvan de omzet een bepaald bedrag overschrijdt, die in beginsel wordt berekend op basis van de BTW die deel uitmaakt van de prijs van de aan hen geleverde goederen en diensten, en die niet van de door hen wegens hun handelstransacties verschuldigde BTW aftrekbaar is.

14 De Finanzlandesdirektion für Salzburg en de Oostenrijkse, de Duitse en de Italiaanse regering zijn van mening, dat de Zesde richtlijn niet aan een dergelijke bijdrage in de weg staat. Een bijdrage van dit type is geen door artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting, daar zij niet vergelijkbaar is met de BTW en het in artikel 17 neergelegde aftrekstelsel niet aantast.

15 De Commissie meent daarentegen, dat de Zesde richtlijn in de weg staat aan een dergelijke bijdrage, die moet worden gezien als een door artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting, en die het in artikel 17 neergelegde aftrekstelsel aantast.

16 In dit verband moet worden herinnerd aan de doelstellingen die met de invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel werden nagestreefd.

17 Blijkens de considerans van richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: "Eerste richtlijn"), moet de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting het instellen van een gemeenschappelijke markt mogelijk maken, waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door afschaffing van de verschillen in belastingheffing die de mededinging kunnen vervalsen en het handelsverkeer belemmeren.

18 De invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel is gebeurd bij richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303; hierna: "Tweede richtlijn") en bij de Zesde richtlijn. Dit stelsel diende tot de verwezenlijking van genoemde doelstelling bij te dragen door de invoering van een algemene verbruiksbelasting, die op een voor alle lidstaten gelijke grondslag wordt geheven over de leveringen van goederen, de dienstverrichtingen en de importen tegen een tarief dat evenredig is met de prijs ongeacht het aantal transacties tot bij de eindverbruiker, en welke belasting in elke fase slechts de toegevoegde waarde treft en uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen.

19 Om te bereiken dat een zelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden de in de verschillende lidstaten geldende omzetbelastingen volgens de considerans van de Tweede richtlijn te worden vervangen door het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

20 Volgens dezelfde gedachtegang staat artikel 33 van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts de handhaving of de invoering van belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op de importen toe, die niet het karakter van omzetbelasting bezitten (zie arrest van 3 maart 1988, Bergandi, 252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 10).

21 Daarentegen kent het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen specifieke bepaling waardoor de bevoegdheid van de lidstaten om overdrachts- en verkeersbelastingen niet zijnde omzetbelastingen in te voeren, wordt uitgesloten of beperkt (arrest van 13 juli 1989, Wisselink e.a., 93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 13). Blijkens artikel 33 van de Zesde richtlijn staat het gemeenschapsrecht het bestaan van met de BTW concurrerende belastingregelingen zelfs toe (zie arrest van 8 juli 1986, Kerrutt, 73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22; arrest Wisselink, reeds aangehaald, punt 14, en arrest van 19 maart 1991, Giant, C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 9).

22 Om uit te maken of een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn bezit, moet met name worden nagegaan, of die heffing de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en de handelstransacties op een zelfde wijze te treffen als de BTW (zie arresten van 27 november 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Jurispr. blz. 3759; Bergandi, reeds aangehaald,

punt 14; *Giant*, reeds aangehaald, punt 11; 17 september 1997, *UCAL*, C-347/95, *Jurispr. blz. I-4911*, punt 33; *Fricarnes*, C-28/96, *Jurispr. blz. I-4939*, punt 37, en *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, *Jurispr. blz. I-5053*, punt 13). Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd, dat in ieder geval moeten worden geacht op een zelfde wijze als de BTW het goederen- en dienstenverkeer te belasten belastingen, rechten en heffingen die dezelfde kenmerken bezitten als de BTW (arresten van 31 maart 1992, *Dansk Denkavit en Poulsen Trading*, C-200/90, *Jurispr. blz. I-2217*, punt 11; *UCAL*, punt 33; *Fricarnes*, punt 37, en *Solisnor-Estaleiros Navais*, punt 14, alle reeds aangehaald).

23 Volgens vaste rechtspraak van het Hof (zie met name de reeds aangehaalde arresten *Rousseau Wilmot*, punt 15; *Bergandi*, punt 15; *Wisselink e.a.*, punt 18, en *Giant*, punt 12) berust het gemeenschappelijk BTW-stelsel ingevolge artikel 2 van de Eerste richtlijn op het beginsel, dat van goederen en diensten tot de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW.

24 Een bijdrage als de Kammerumlage I belast het goederen- en dienstenverkeer niet en treft de handelstransacties niet op een zelfde wijze als de BTW.

25 In de eerste plaats wordt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bijdrage niet berekend aan de hand van de levering van goederen, diensten en importen die de belastingplichtige verricht, maar aan de hand van die welke voor zijn rekening zijn verricht door zijn leveranciers. De Kammerumlage I wordt immers vastgesteld naar het bedrag dat de belastingplichtige verschuldigd is wegens de goederen en diensten die hij ten behoeve van zijn handelstransacties heeft verworven.

26 In de tweede plaats is de heffingsgrondslag van een bijdrage als de Kammerumlage I derhalve niet het bedrag dat wordt verkregen of zal worden verkregen als tegenprestatie voor de door de belastingplichtige verrichte handelstransacties. Evenmin is de bijdrage evenredig aan de prijs van de door de belastingplichtige aangeboden goederen en diensten, zoals de advocaat-generaal in de punten 43 en 44 van zijn conclusie opmerkt.

27 Ten slotte wordt een bijdrage als de Kammerumlage I niet in alle stadia van het productie- en distributieproces geheven. In het bijzonder geldt zij niet voor het laatste stadium van de verkoop aan de consument, zoals de advocaat-generaal in de punten 52 en 53 van zijn conclusie opmerkt.

28 Voorts moet erop worden gewezen, dat de Kammerumlage I niet de belangrijkste kenmerken van de BTW bezit en artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn niet eist dat de belastingplichtige haar kan aftrekken van de door hem verschuldigde belasting.

29 Derhalve moeten de vragen aldus worden beantwoord, dat de Zesde richtlijn, en in het bijzonder de artikelen 17, lid 2, en 33 daarvan, niet in de weg staat aan een bijdrage van het type van de Kammerumlage I, die verschuldigd is door de leden van de kamers van koophandel waarvan de omzet een bepaald bedrag overschrijdt, die in beginsel wordt berekend op basis van de BTW die deel uitmaakt van de prijs van aan hen geleverde goederen en diensten, en die niet van de door hen wegens hun handelstransacties verschuldigde BTW aftrekbaar is.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

30 De kosten door de Oostenrijkse, de Duitse en de Italiaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 18 september 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en in het bijzonder de artikelen 17, lid 2, en 33 daarvan, staat niet in de weg aan een bijdrage van het type van de Kammerumlage bedoeld in § 57, leden 1 tot en met 6, Handelskammergesetz, die verschuldigd is door de leden van de kamers van koophandel waarvan de omzet een bepaald bedrag overschrijdt, die in beginsel wordt berekend op basis van de belasting over de toegevoegde waarde die deel uitmaakt van de prijs van aan hen geleverde goederen en diensten, en die niet van de door hen wegens hun handelstransacties verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde aftrekbaar is.