

Arrêt de la Cour
Zaak C-147/01

Weber's Wine World Handels-GmbH e.a.
tegen
Abgabenberufungskommission Wien

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

«Indirecte belastingen – Heffing op verkoop van alcoholhoudende dranken – Onverenigbaarheid met gemeenschapsrecht – Terugvordering van belasting»

Conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs van 20 maart 2003 I - 0000 Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 2 oktober 2003 I - 0000

Samenvatting van het arrest

1.. Gemeenschapsrecht – Rechtstreekse werking – Nationale heffingen die onverenigbaar zijn met gemeenschapsrecht – Terugbetaling – Invoering van restrictievere procedureregels die vooruitloopt op mogelijke gevolgen van arrest van Hof – Ontoelaatbaarheid – Criterium – Maatregel die specifiek geldt voor heffing waarop arrest van Hof betrekking heeft – Beoordeling door nationale rechter
[EG-Verdrag, art. 5 (thans art. 10 EG)]

2.. Gemeenschapsrecht – Rechtstreekse werking – Nationale heffingen die onverenigbaar zijn met gemeenschapsrecht – Terugbetaling – Weigering op enkele grond dat heffing is doorberekend en ongeacht omvang van ongerechtvaardigde verrijking – Ontoelaatbaarheid

3.. Gemeenschapsrecht – Rechtstreekse werking – Nationale heffingen die onverenigbaar zijn met gemeenschapsrecht – Terugbetaling – Modaliteiten – Toepassing van nationaal recht – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van gelijkwaardigheid van gemeenschapsrecht – Nationale bepaling die afwijkt van regel dat heffing in geval van doorberekening niet wordt terugbetaald, voor verzoekers die zich kunnen beroepen op precedent van nationale constitutionele rechter – Schending van gelijkwaardigheidsbeginsel – Toetsing door nationale rechter

4.. Gemeenschapsrecht – Rechtstreekse werking – Nationale heffingen die onverenigbaar zijn met gemeenschapsrecht – Terugbetaling – Modaliteiten – Toepassing van nationaal recht – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van doeltreffendheid van gemeenschapsrecht – Vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking op enkele grond dat heffing is doorberekend – Ontoelaatbaarheid

1. De vaststelling door een lidstaat van een regeling die het recht op terugvordering van onverschuldigd betaalde belastingkredieten beperkt ter voorkoming van de mogelijke gevolgen van een arrest van het Hof waarin wordt verklaard dat het gemeenschapsrecht zich tegen handhaving van een nationale heffing verzet, is slechts met het gemeenschapsrecht en met name met artikel 5 van het Verdrag (thans artikel 10 EG) in strijd, voorzover de regeling specifiek deze heffing betreft, hetgeen door de nationale rechter moet worden onderzocht. cf. punt 118, dictum 1

2. De regels van gemeenschapsrecht betreffende de terugvordering van het onverschuldigd betaalde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke

regeling die terugbetaling weigert ? hetgeen de nationale rechter dient te beoordelen ? van een met het gemeenschapsrecht onverenigbare belasting op de enkele grond dat deze op derden is afgewenteld, zonder te verlangen dat de omvang wordt vastgesteld van de ongerechtvaardigde verrijking die de terugbetaling van deze belasting voor de belastingplichtige zou hebben. cf. punt 118, dictum 2

3. Het gelijkwaardigheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in procedureregels die minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken om terugbetaling van in strijd met dit recht geheven belastingen dan voor soortgelijke vorderingen op basis van nationaalrechtelijke bepalingen. Met betrekking tot een nationale bepaling die afwijkt van de regel dat terugbetaling van belasting bij afwenteling ervan wordt geweigerd, wanneer verzoekers zich kunnen beroepen op de precedentwerking van een arrest van een nationale constitutionele rechter, dient de nationale rechter op basis van een volledige beoordeling van het nationale recht te onderzoeken of inderdaad alleen verzoekers die hun vordering op basis van het nationale constitutionele recht indienen, op deze afwijking aanspraak kunnen maken, alsook of de regels betreffende de terugbetaling van belastingen die onverenigbaar met het nationale constitutionele recht zijn verklaard, gunstiger zijn dan de regels die gelden voor vorderingen betreffende heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard. cf. punt 118, dictum 3

4. Met betrekking tot verzoeken om terugbetaling van een volgens het gemeenschapsrecht onrechtmatig geheven belasting verzet het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een nationale wettelijke regeling of bestuurspraktijk die de uitoefening van door de communautaire rechtsorde toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of bijzonder moeilijk maakt door het enkele feit dat de belasting op derden is afgewenteld als een vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking te hanteren. cf. punten 103, 118, dictum 4

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
2 oktober 2003 (1)

„Indirecte belastingen – Belasting op verkoop van alcoholhoudende dranken – Onverenigbaarheid met gemeenschapsrecht – Terugvordering van belasting”

In zaak C-147/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH

en

Abgabenberufungskommission Wien ,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG) en van punt 3 van het dictum van het arrest van het Hof van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157), wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: M. Wathelet (rapporteur), kamerpresident, C. W. A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann en S. von Bahr, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

? K. Schlosser, vertegenwoordigd door T. Jordis, Rechtsanwalt,
? Beta-Leasing GmbH, vertegenwoordigd door W. Arnold, Rechtsanwalt,
? Abgabenberufungskommission Wien, vertegenwoordigd door K. Pauer als gemachtigde,
? de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,
? de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door
G. De Bellis, avvocato dello Stato,
? de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en V.
Kreuschitz als gemachtigden,
gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van E. Rathgeber, vertegenwoordigd door W. Ilgenfritz; K.
Schlosser, vertegenwoordigd door T. Jordis en G. Stefan, Rechtsanwalt; Beta-Leasing GmbH,
vertegenwoordigd door W. Arnold; Abgabenberufungskommission Wien, vertegenwoordigd door L.
Pramer, Rechtsanwalt; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi, en de
Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa en V. Kreuschitz, ter terechtzitting van 12
december 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 maart 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 23 maart 2001, ingekomen bij het Hof op 2 april daaraanvolgend, heeft het
Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging
van artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG) en van punt 3 van het dictum van het arrest van het
Hof van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157; hierna: EKW-arrest).

2 Deze vraag is gerezen in het kader van geschillen tussen Weber's Wine World Handels-GmbH,
E. Rathgeber, K. Schlosser en Beta-Leasing GmbH (hierna: verzoekers in het hoofdgeding)
enerzijds en de Abgabenberufungskommission Wien [Commissie van beroep in belastingzaken
van Wenen (Oostenrijk); hierna: belastingdienst] anderzijds over de terugwerkende kracht van §
185 van de Wiener Abgabenordnung (belastingverordening van Wenen; hierna: WAO), waarin
voor een vordering tot terugbetaling van de belasting op alcoholhoudende dranken, die in het
EKW-arrest onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, als voorwaarde wordt
gesteld dat deze belasting niet op derden is afgewenteld.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 5 van het Verdrag luidt als volgt: De lidstaten treffen alle algemene of bijzondere
maatregelen welke geschikt zijn om de nakoming van de uit dit verdrag of uit handelingen van de
Instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Zij vergemakkelijken
de vervulling van haar taak. Zij onthouden zich van alle maatregelen welke de verwezenlijking van
de doelstellingen van dit verdrag in gevaar kunnen brengen.

4 Punt 3 van het dictum van het EKW-arrest luidt als volgt: Artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12/[EEG
van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het

voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1)] kan niet worden aangevoerd tot staving van vorderingen betreffende een belasting als de belasting op alcoholhoudende dranken die vóór de datum van dit arrest is betaald of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die vóór die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend.

Nationale wetgeving

5 § 162 WAO luidt als volgt:

1) Belastingtegoeden van de belastingplichtige worden gebruikt om de opeisbare schulden terug te betalen.

2) Voorzover belastingtegoeden niet overeenkomstig lid 1 worden gebruikt, worden zij overeenkomstig de bepalingen van § 185 terugbetaald.

6 Op grond van de vóór 2 maart 2000 geldende bepalingen kon de belastingplichtige overeenkomstig § 185, lid 1, WAO terugbetaling vorderen van belastingtegoeden die niet voor de terugbetaling van opeisbare schulden waren bestemd. Aan de terugbetaling van deze belastingtegoeden was geen enkele andere voorafgaande voorwaarde verbonden.

7 Artikel 1 van de op 2 maart 2000 bekendgemaakte wet (LGBI für Wien nr. 9/2000; hierna: wijzigingswet) heeft de WAO gewijzigd, met name door in § 185 de leden 3 en 4 van dat artikel in te voegen. Bovendien verklaarde artikel 2 van de wijzigingswet dat artikel 1 ervan eveneens van toepassing was op fiscale verplichtingen die vóór de bekendmaking van genoemde wet waren ontstaan.

8 Een nieuwe wijzigingswet van 20 februari 2001 (LGBI für Wien nr. 7/2001) heeft eveneens een aanvulling op § 185, lid 3, eerste alinea, WAO aangebracht.

9 § 185 WAO, zoals gewijzigd bij de twee bovengenoemde wijzigingswetten, luidt:

1) De belastingplichtige kan om terugbetaling van de belastingtegoeden (§ 162, lid 2) verzoeken. Terugbetaling kan ook ambtshalve plaatsvinden.

2) Het terug te betalen bedrag kan worden verrekend met qua hoogte vaststaande belastingschulden die de belastingplichtige niet later dan drie maanden na indiening van het terugbetalingsverzoek moet voldoen.

3) Om terugbetaling kan niet worden verzocht, indien de belasting economisch door een ander dan de belastingplichtige werd gedragen; in dat geval levert de vermindering van het belastingbedrag op aangifte of in de belastingaanslag niet een tegoed op. Voorzover een aldus afgewentelde belasting nog niet is voldaan, legt de belastingdienst ter zake een afzonderlijke aanslag op.

4) Lid 3 geldt niet voor belastingplichtigen die met betrekking tot belastingbepalingen die door het Verfassungsgerichtshof onwettig zijn verklaard, aanspraak kunnen maken op de Anlaßfallwirkung

10 In het Oostenrijkse recht geldt de Anlaßfallwirkung met name bij arresten waarin het Verfassungsgerichtshof een wet ongrondwettig verklaart. In een dergelijk geval wordt deze wet namelijk niet met terugwerkende kracht nietig verklaard, maar blijft deze, tenzij het Verfassungsgerichtshof anders beslist, van toepassing op de feiten die zich vóór de ongrondwettigverklaring hebben voorgedaan. In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot de grondwettigheidstoetsing en in de zaken die bij het Verfassungsgerichtshof aanhangig zijn op het moment waarop de beraadslagingen in de desbetreffende zaak beginnen, wordt de betrokken wet echter niet meer toegepast.

De feiten

De omstandigheden waaronder de wijzigingswet is vastgesteld

11 In 1997 heeft het Verwaltungsgerichtshof waarbij een geschil aanhangig was tussen de belastingdienst en belastingplichtigen over de verenigbaarheid van de drankbelasting met het gemeenschapsrecht ? en met name met de bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde, accijnzen en staatssteun ?, een aantal prejudiciële vragen gesteld die het Hof in het EKW-arrest heeft beantwoord.

12 In zijn conclusie van 1 juli 1999 in de zaak die tot het EKW-arrest heeft geleid, gaf advocaat-

generaal Saggio het Hof in overweging, voor recht te verklaren dat zowel richtlijn 92/12 als de gemeenschapswetgeving inzake staatssteun zich verzetten tegen handhaving van de drankbelasting.

13 Bovendien concludeerde hij tot verwerping van het verzoek van de Oostenrijkse regering om de werking van het te wijzen arrest in de tijd te beperken ingeval de drankbelasting onverenigbaar met het gemeenschapsrecht mocht worden verklaard, aangezien hiervoor in het betrokken geval naar zijn oordeel geen grond bestond.

14 Deze conclusie leidde tot grote ongerustheid bij de Oostenrijkse lokale overheden, die vreesden dat zij aanzienlijke bedragen zouden moeten terugbetalen.

15 Volgens de verwijzingsbeschikking hebben alle Oostenrijkse deelstaten naar aanleiding van de conclusie van advocaat-generaal Saggio hun fiscale wetgeving aldus gewijzigd, dat een ten onrechte geheven belasting niet kan worden terugbetaald of gecompenseerd indien deze op derden is afgewenteld. Deze wijzigingen zijn aangebracht nadat genoemde conclusie was genomen maar ? op een geval na ? vóór de uitspraak van het EKW-arrest, zij het op een moment waarop de datum van deze uitspraak reeds was aangekondigd.

16 In de deelstaat Wenen is de wijzigingswet ingevoerd op 2 maart 2000, dat wil zeggen een week voor de uitspraak van het EKW-arrest.

17 In punt 2 van het dictum van dat arrest heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 zich niet verzet tegen de handhaving van een belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs.

18 Daarentegen heeft het Hof in hetzelfde punt van het dictum voor recht verklaard dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 zich wel verzet tegen de handhaving van genoemde belasting voorzover het om alcoholhoudende dranken gaat.

19 Niettemin heeft het Hof, in antwoord op het argument van de Oostenrijkse federale regering dat een arrest dat een verplichting tot terugbetaling van de drankbelasting inhoudt, ernstige financiële consequenties zou hebben en dat hoe dan ook de belastingplichtigen de belasting op de consumenten hadden afgewenteld door deze in de drankprijs door te berekenen, in punt 59 van het EKW-arrest erkend dat dwingende redenen in verband met de rechtszekerheid eraan in de weg [stonden], dat rechtsbetrekkingen die al hun gevolgen in het verleden [hadden] gesorteerd, weer in het geding [werden] gebracht, daar zulks het stelsel van financiering van de Oostenrijkse gemeenten terugwerkend zou verstoren.

20 Daarom heeft het Hof in punt 3 van het dictum van het EKW-arrest de werking ervan in de tijd beperkt door iedere mogelijkheid van terugbetaling van betaalde en niet vóór de datum van dat arrest betwiste belastingen uit te sluiten.

Het hoofdgeding

21 Weber's Wine World Handels-GmbH is een wijnhandel, de overige verzoekers exploiteren elk een restaurant.

22 In die hoedanigheid waren zij op grond van de WAO onderworpen aan de drankbelasting. De belastingplichtige moet deze zelf berekenen, en uiterlijk op de vijftiende van elke maand dient hij de voor de voorafgaande maand verschuldigde belasting, zonder voorafgaande aanslag van de belastingdienst, te voldoen. Vervolgens stuurt iedere belastingplichtige uiterlijk op 15 februari van elk jaar een aangifte voor de belastingschuld van het voorafgaande jaar.

23 Verzoekers in het hoofdgeding hebben de belasting op alcoholhoudende en niet-alcoholhoudende dranken op aangifte voldaan. Vervolgens hebben zij hun belastingaangiften echter herroepen met een beroep op de onverenigbaarheid van deze belasting met het gemeenschapsrecht en hebben zij om terugbetaling verzocht.

24 In 1998 hebben verzoekers in het hoofdgeding bij de Abgabenbehörde erster Instanz (instantie in eerste aanleg voor belastingzaken) verzoeken om terugbetaling van de tussen 1995 en 1998 betaalde drankbelasting ingediend. Zij betoogden dat de belasting in strijd was met richtlijn 92/12 en ten onrechte was geheven.

25 De Abgabenbehörde erster Instanz was van oordeel dat verzoekers in het hoofdgeding zowel de belasting verschuldigd waren over alcoholhoudende als over niet-alcoholhoudende dranken en

wees de verzoeken om terugbetaling af, aangezien de reeds door de betrokkenen betaalde bedragen naar haar oordeel met het belastbare bedrag overeenstemden.

26 Verzoekers in het hoofdgeding zijn tegen deze beschikkingen in beroep gegaan bij de belastingdienst die bij beschikkingen van 6 september 2000 het in eerste aanleg vastgestelde bedrag van de drankbelasting heeft gewijzigd met als motivering dat op grond van het EKW-arrest alleen over de verkoop van niet-alcoholhoudende dranken belasting kon worden geheven.

27 De belastingdienst heeft echter de verzoeken om terugbetaling van reeds betaalde belastingen afgewezen omdat na onderzoek was gebleken dat deze door de belastingplichtigen definitief op de consument waren afgewenteld.

28 Verzoekers in het hoofdgeding hebben bij het Verwaltungsgerichtshof beroep ingesteld tegen de beschikkingen van 6 september 2000, voorzover daarin de verzoeken om terugbetaling van de belasting op alcoholhoudende dranken over de periode van 1995 tot en met 1998 werden afgewezen.

29 Alle verzoekers in het hoofdgeding zijn van mening dat hun recht op terugbetaling van de in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belasting op alcoholhoudende dranken is geschonden. In het bijzonder betogen zij dat de nieuwe wijzigingswet, die is vastgesteld op 20 februari 2001, dus na de bekendmaking van het EKW-arrest, in strijd is met het loyaliteitsbeginsel van artikel 5 van het Verdrag en dat de terugwerkende kracht van § 185, lid 3, WAO in strijd is met het vertrouwensbeginsel. Bovendien stellen zij allen, dat zij de belasting niet op de consument hebben afgewenteld.

30 De belastingdienst heeft steeds het tegengestelde standpunt van dat van verzoekers in het hoofdgeding verdedigd.

De verwijzingsbeschikking en de prejudiciële vraag

31 Volgens het Verwaltungsgerichtshof legt het EKW-arrest de Republiek Oostenrijk de op het loyaliteitsbeginsel van artikel 5 van het Verdrag gebaseerde verplichting op, de onrechtmatig geheven belasting op alcoholhoudende dranken terug te betalen aan iedere belastingplichtige die vóór de datum van uitspraak van genoemd arrest een beroep in rechte heeft ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift heeft ingediend.

32 Het is echter van oordeel dat het feit dat genoemde belasting alleen moet worden terugbetaald indien deze niet op derden is afgewenteld, niet in strijd is met het gemeenschapsrecht.

33 Daarentegen betwijfelt de verwijzende rechter of de terugwerkende kracht van § 185, lid 3, WAO, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, aangezien volgens punt 3 van het dictum van het EKW-arrest elk verzoek van een belastingplichtige die voor 9 maart 2000 een vordering betreffende de belasting op alcoholhoudende dranken heeft ingediend, moet worden toegewezen, ook als hem op grond van de wijzigingswet kan worden tegengeworpen dat deze belasting economisch door derden is gedragen.

34 Daarom heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag verzocht: Staan artikel 10 EG (ex artikel 5 EG-Verdrag) en punt 3 van het dictum van het [EKW-arrest], volgens hetwelk artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12/EEG niet kan worden aangevoerd tot staving van vorderingen betreffende een belasting als de belasting op alcoholhoudende dranken die voor de datum van dit arrest is betaald of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die voor die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend, eraan in de weg dat § 185, lid 3, van de Wiener Abgabenordnung (WAO), ingelast bij de wet van 2 maart 2000 tot wijziging van de WAO (LGBI nr. 9/2000), en bepalende dat geen terugbetaling van belasting kan worden gevorderd wanneer de belasting economisch door anderen dan de belastingplichtige is gedragen, *ook wordt toegepast op belastingschulden die vóór de bekendmaking van deze wetswijziging zijn ontstaan?*

De prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

35 Verzoekers in het hoofdgeding wijzen ter inleiding op 's Hofs rechtspraak over de op de lidstaten rustende verplichting tot terugbetaling van belastingen die in strijd met de bepalingen van

het gemeenschapsrecht zijn geheven.

36 Wanneer het Hof verklaart dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de handhaving van een nationale belasting, volgt hieruit volgens vaste rechtspraak de verplichting voor de betrokken lidstaat uit hoofde van artikel 5 van het Verdrag om de betrokkene de ten onrechte geheven belasting terug te betalen.

37 Bij gebreke van communautaire regelgeving inzake teruggave van ten onrechte geheven nationale belastingen, is het echter aan de nationale rechtsorde van de lidstaten om de bevoegde rechterlijke instanties aan te wijzen en nadere voorschriften vast te stellen voor de beroepsprocedures ter bescherming van de rechten die de betrokkenen aan het gemeenschapsrecht ontleen.

38 Om redenen van rechtszekerheid mogen de lidstaten in beginsel op nationaal niveau de terugbetaling van ten onrechte geheven belastingen beperken. Dergelijke beperkingen moeten echter voldoen aan het gelijkwaardigheidsbeginsel, op grond waarvan nationale bepalingen op dezelfde wijze van toepassing moeten zijn op zuiver interne gevallen als op gevallen die onder het gemeenschapsrecht vallen, en op het doelmatigheidsbeginsel, op grond waarvan de uitoefening van door de communautaire rechtsorde toegekende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk mag worden gemaakt.

39 Overigens erkennen verzoekers in het hoofdgeding dat een lidstaat terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belastingen mag weigeren, indien deze door de belastingplichtige op anderen zijn afgewenteld en terugbetaling tot een ongerechtvaardigde verrijking van hem zou leiden, een en ander ter beoordeling door de nationale autoriteit.

40 Verzoekers in het hoofdgeding betogen echter, dat het Hof in een aantal arresten heeft geoordeeld dat het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet dat de nationale wetgever naar aanleiding van een arrest van het Hof procedureregels invoert waarbij de mogelijkheid om terugbetaling van ten onrechte geheven belastingen te vorderen, specifiek wordt beperkt. Dergelijke regels zijn in strijd met het uit artikel 5 van het Verdrag voortvloeiende verbod om het gemeenschapsrecht aan te tasten (arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 14; 29 juni 1988, Deville, 240/87, Jurispr. blz. 3513, punt 13; 17 november 1998, Aprile, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 16, en 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz. I-597, punt 39).

41 Volgens verzoekers in het hoofdgeding voldoet § 185, lid 3, WAO, gelezen in samenhang met artikel 2 van de wijzigingswet, niet aan in 's Hofs rechtspraak gestelde vereisten betreffende terugbetaling van onverschuldigde bedragen.

42 De in § 185, lid 3, WAO gestelde voorwaarde dat de belasting niet mag zijn afgewenteld, is namelijk in strijd met zowel het gelijkwaardigheids- en het doelmatigheidsbeginsel als het uit artikel 5 van het Verdrag voortvloeiende verbod om het gemeenschapsrecht aan te tasten.

43 Deze voorwaarde is in de eerste plaats in strijd met de uit artikel 5 van het Verdrag voortvloeiende samenwerkingsverplichting omdat deze, hoewel in algemene termen geformuleerd, in de praktijk slechts betrekking heeft op een klein aantal indirecte belastingen die op grond van de interne bevoegdheidsverdeling door de deelstaten en gemeenten worden geheven, zodat het in wezen gaat om de belasting op alcoholhoudende dranken die in strijd met het gemeenschapsrecht is geoordeeld.

44 Bovendien is de terugwerkende kracht die door artikel 2 van de wijzigingswet is verleend aan de in § 185, lid 3, WAO gestelde voorwaarde dat de belastingen niet zijn afgewenteld, volgens verzoekers in strijd met het doelmatigheidsbeginsel, omdat achteraf moeilijk is vast te stellen dat de belasting op alcoholhoudende dranken niet op de consument is afgewenteld.

45 Tot slot heeft Beta-Leasing GmbH ter terechtzitting betoogd dat het Oostenrijks recht ook in strijd is met het gelijkwaardigheidsbeginsel, aangezien § 185, lid 3, WAO volgens lid 4 van dat artikel niet van toepassing is indien de belastingplichtige aanspraak kan maken op de Anlaßfallwirkung en het voor hem mogelijk is om terugbetaling te verkrijgen van een belastingbedrag dat is geheven op basis van nationale voorschriften die door het Verwaltungsgerichtshof ongrondwettig zijn verklaard. Voor de terugbetaling van een krachtens

ationale bepalingen geheven belasting, die door het Hof in strijd met het gemeenschapsrecht is verklaard, bestaat er daarentegen niet een gelijkwaardige bepaling, doch geldt voor een dergelijke terugbetaling de door § 185, lid 3, WAO gestelde voorwaarde dat de belasting niet op derden is afgewenteld. Daarom zijn er in Oostenrijk twee soorten belastingplichtigen: enerzijds degenen die recht hebben op terugbetaling van een ten onrechte geheven belasting, zij het onder bepaalde voorwaarden, zoals die dat deze niet op derden is afgewenteld, en anderzijds degenen die zich op een precedent kunnen beroepen, waarbij een belastingbepaling door het Verfassungsgerichtshof ongrondwettig is verklaard.

46 Verzoekers in het hoofdgeding voegen hieraan toe dat het volgens de rechtspraak van het Hof niet is toegestaan om de bewijslast dat de belasting niet op de consument is afgewenteld, bij de belastingplichtige te leggen.

47 Naar hun mening ontslaat de in het Oostenrijks recht vastgelegde verplichting voor de bevoegde instantie om ambtshalve te handelen, de verzoeker niet van de verplichting om zijn bijdrage aan de vaststelling van de feiten te leveren (arrest van het Verwaltungsgerichtshof van 21 oktober 1987, 87/01/0137). De Oostenrijkse administratieve procedure kent weliswaar geen expliciete formele verplichting voor belastingplichtigen om mee te werken aan het onderzoek, maar dit neemt niet weg dat het de belastingdienst in het kader van de haar toegekende vrije beoordeling van de bewijzen vrijstaat om indien de verzoeker niet of onvoldoende aan het onderzoek meewerkt, conclusies uit een dergelijke gedrag te trekken, zelfs indien deze in het nadeel van laatstgenoemde kunnen zijn.

48 Verzoekers in het hoofdgeding herinneren eraan dat de belastingdienst in haar beschikkingen van 6 september 2000 heeft overwogen dat de afwenteling van de belasting op alcoholhoudende dranken op de consument was bewezen; zij was namelijk van oordeel dat volgens onweersproken feitelijke vaststellingen van het beroepsorgaan de prijs van alcoholhoudende dranken ook de drankbelasting omvat, zodat de belasting op drank economisch door de consument is gedragen.

49 Volgens verzoekers in het hoofdgeding kan uit het simpele feit dat de belasting op alcoholhoudende dranken in de door hen in rekening gebrachte prijzen is verdisconteerd, zeker niet worden geconcludeerd dat deze op de consument is afgewenteld. Een dergelijke conclusie is in werkelijkheid een louter vermoeden dat de belastingplichtige in de praktijk verplicht om zelf aan te tonen dat er geen sprake is van afwenteling.

50 Wat de ongerechtvaardigde verrijking betreft, stellen verzoekers in het hoofdgeding dat terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belasting, volgens vaste rechtspraak van het Hof slechts mag worden geweigerd indien niet alleen bewezen is dat de belasting werkelijk geheel door een ander dan de belastingplichtige is gedragen, maar de terugbetaling ook tot een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde leidt.

51 In het onderhavige geval stellen verzoekers in het hoofdgeding dat zij zelf de belasting op de alcoholhoudende dranken hebben gedragen.

52 Weliswaar moet de belasting op alcoholhoudende dranken in principe door de consument worden gedragen, omdat de wet dit voorschrijft, maar in de praktijk kunnen Oostenrijkse ondernemingen deze belasting om concurrentieredenen zelden op de consument afwentelen.

53 In de meeste gevallen gaat genoemde belasting ten koste van de winstmarge van de belastingplichtige onderneming en wordt deze dus in feite door haar gedragen. Uit statistisch onderzoek is gebleken dat de heffing op dranken in de Republiek Oostenrijk het hoogst is in heel Europa.

54 Verzoekers in het hoofdgeding leiden hieruit af dat de prijs van dranken in Oostenrijk om een normaal rendement op de markt te bereiken, ten minste zou moeten worden verhoogd met een bedrag dat gelijk is aan de belasting op alcoholhoudende dranken. Alleen de ondernemingen met de grootste klandizie kunnen zulke prijzen hanteren. De grote meerderheid van de ondernemingen, waaronder die van verzoekers in het hoofdgeding, wentelt genoemde belasting echter niet op de klanten af.

55 Dat dit zo is, wordt volgens verzoekers in het hoofdgeding bevestigd door de jaarlijkse studies in opdracht van de Wirtschaftskammer Österreich (Oostenrijkse kamer voor koophandel), getiteld

Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes (bedrijfsgegevens van de Oostenrijkse horeca). Sinds 1994 hebben vrijwel alle Oostenrijkse horeca-ondernemingen verlies geleden en wordt hun situatie steeds slechter. Sinds die tijd bevinden deze ondernemingen zich ten gevolge van de concurrentie en de noodzaak om aan de eisen van de markt te voldoen in een uitzichtloze situatie waarin zij diep in de schulden steken.

56 Verzoekers in het hoofdgeding wijzen er ook op dat het Österreichische Institut für Wirtschaftsforschung (Oostenrijkse instituut voor economisch onderzoek) in november 2000 in opdracht van het Oostenrijkse Ministerie van Financiën een macro-economische studie heeft verricht naar de gevolgen van de drankbelasting voor de horecasector. Deze studie heeft geen algemene antwoorden opgeleverd op de vraag wat de gevolgen van de drankbelasting voor de consument in deze sector zijn. De studie bevat dan ook geen enkel concreet antwoord op de vraag welke gevolgen deze voor de consument heeft. De auteurs merken met name op dat de vraag of, en in welke mate, de belasting werkelijk gevolgen heeft, afhankelijk is van een hele reeks factoren, zoals de prijselasticiteit van de betrokken goederen en diensten, de ontwikkeling van het prijsniveau en van de effectieve vraag, de structuur van de markt en de mate van concurrentie.

57 Daarom kan volgens verzoekers in het hoofdgeding slechts van geval tot geval en na een specifiek onderzoek worden bepaald of er sprake is van een ongerechtvaardigde verrijking.

58 Beta-Leasing GmbH wijst er ook nog op dat indien er werkelijk sprake was van afwenteling, de consumenten de belasting op alcoholhoudende dranken zouden hebben gedragen. Noch de rechtsorde van de deelstaat Wenen, noch die van de Republiek Oostenrijk biedt consumenten evenwel de mogelijkheid om in het kader van een aanslagprocedure de onrechtmatigheid van een aldus afgewentelde belasting geldend te maken.

59 Indien de terugbetaling van de belasting op alcoholhoudende dranken aan de belastingplichtige wordt geweigerd met als motivering dat hij deze op de consument heeft afgewenteld, leidt dit dus uiteindelijk tot een ongerechtvaardigde verrijking van de betrokken gemeente. Het betoog van de gemeenten betekent uiteindelijk dat zij met het argument dat de belastingplichtige niet ongerechtvaardigd mag worden verrijkt, aanspraak maken op een ongerechtvaardigde verrijking voor de rechthebbenden van de belasting (de gemeenten zelf). Beta-Leasing GmbH vraagt zich af hoe kan worden verdedigd dat een ongerechtvaardigde verrijking aan de belastingplichtige moet worden geweigerd terwijl deze wel aan de begunstigde van deze belasting kan worden toegekend, te meer omdat de onrechtmatige bepaling door laatstgenoemde is vastgesteld.

60 De belastingdienst deelt deze uitlegging niet. Zij stelt dat de door § 185, lid 3, WAO gestelde voorwaarden voor terugbetaling van een ten onrechte geheven belasting moeten voorkomen dat personen die op grond van intern recht aanspraak kunnen maken op terugbetaling, zich verrijken als gevolg van bijzondere omstandigheden in verband met de fiscale techniek van de stad Wenen voor de indirecte belastingen. Het gaat in het onderhavige geval om belastingen waarbij de belastingplichtige niet dezelfde persoon is als degene die wordt aangeslagen. De belastingplichtige is de ondernemer die de belastbare diensten verricht, terwijl het bedrag van een dergelijke belasting in het algemeen wordt geheven bij degene te wiens behoefte deze diensten worden verricht. Het Hof heeft deze uitlegging bevestigd in de punten 22 tot en met 24 van het arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a. (C-192/95?C-218/95, Jurispr. blz. I-165).

61 Hieruit volgt dat het afgewentelde bedrag niet meer hoeft te worden terugbetaald indien de belastingplichtige niet verplicht is, de koper het op hem afgewentelde bedrag terug te betalen.

62 De belastingdienst betoogt in dit verband dat de Oostenrijkse rechtsorde niet in de mogelijkheid voor de koper voorziet om de nationale autoriteit rechtstreeks om terugbetaling van deze bedragen de verzoeken. Wat de belasting op alcoholhoudende dranken betreft, is het volgens haar in de praktijk uitgesloten dat klanten de door hen betaalde belastingen krijgen terugbetaald, gezien onder andere het tijdsverloop, het grote aantal transacties en bewijsproblemen.

63 Daarom is hij van mening dat § 185, lid 3, WAO geen inbreuk maakt op punt 3 van het dictum van het EKW-arrest, maar juist in overeenstemming is met het oordeel van het Hof dat een ongerechtvaardigde verrijking van de ondernemer door terugbetaling aan laatstgenoemde van de door hem betaalde belastingen is uitgesloten indien de rechtsverhouding tussen enerzijds de

consument die de drankbelasting economisch heeft gedragen en anderzijds de ondernemer die deze heeft betaald ? het belastbare feit ? haar werking in het verleden heeft uitgeput en de consument van de ondernemer geen terugbetaling van de door hem gedragen belasting meer kan vorderen.

64 Zij voegt hieraan toe dat na een vergelijking tussen het ? eventueel juridisch beschermde ? vertrouwen van de belastingplichtigen in een onvoorwaardelijke terugbetaling van de belasting op alcoholhoudende dranken en het juridisch beschermde vertrouwen van de gemeenten in de conformiteit van deze belasting met het gemeenschapsrecht, evenmin kan worden geconcludeerd dat § 185, lid 3, WAO in strijd is met de loyaliteitsverplichting van artikel 5 van het Verdrag.

65 Tot slot is de belastingdienst van oordeel dat noch het gemeenschapsrecht, noch het rechtsstaats- en het vertrouwensbeginsel, een verrijking van een belastingplichtige door terugbetaling van belasting verlangt. Indien deze belasting op derden is afgewenteld, zou terugbetaling per definitie tot een ongerechtvaardigde verrijking van de ondernemer leiden.

66 De Oostenrijkse en de Italiaanse regering nemen een soortgelijk standpunt als dat van de belastingdienst in, en zijn van mening dat § 185 WAO voldoet aan de voorwaarden die het Hof heeft opgesteld voor de terugbetaling van onverschuldigde bedragen.

67 In de eerste plaats betreft deze bepaling niet alleen het recht op terugbetaling uit hoofde van het gemeenschapsrecht, maar geldt zij zowel voor dit recht als voor het recht uit hoofde van het nationale recht, zodat aan het gelijkwaardigheidsbeginsel is voldaan.

68 Vervolgens betogen deze regeringen dat § 185, lid 3, WAO de uitoefening van het recht op terugbetaling uit hoofde van het gemeenschapsrecht voor de verzoekers in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt. Zo bevat § 185 WAO geen enkele specifieke bepaling inzake de bewijslast of de toegelaten bewijsmiddelen. De algemene procedureregels zijn dus van toepassing. Zij zijn gebaseerd op het beginsel van het ambtshalve onderzoek.

69 De Oostenrijkse regering betoogt dat op grond van dit beginsel de bewijslast van de afwenteling van de belasting en de ongerechtvaardigde verrijking bij de bevoegde belastingdienst ligt. De belastingplichtigen zijn alleen tot medewerking bij de vaststelling van de feiten verplicht. Zo moeten zij op verzoek van de belastingdienst de inhoud van hun aangifte toelichten en aanvullen en de juistheid ervan aantonen, waarbij het op grond van de WAO overigens voldoende is dat de aangifte aannemelijk is indien gezien de omstandigheden redelijkerwijs niet kan worden verlangd dat een dergelijk bewijs wordt geleverd. Een omkering van de bewijslast ten nadele van de belastingplichtige is dus uitgesloten.

70 Bovendien zijn volgens de WAO alle bewijsmiddelen geoorloofd. De verzoekers kunnen in principe alle argumenten, zowel rechtens als feitelijk, aanvoeren waaruit kan worden geconcludeerd dat de belasting niet is afgewenteld of dat het aannemelijk is dat dit niet is gebeurd. In dit verband is de bewijslast niet omgekeerd en geldt er geen algemeen vermoeden. De Oostenrijkse regering voegt hieraan toe dat § 185, lid 4, WAO, op grond waarvan lid 3 van dat artikel niet van toepassing is op verzoeken om terugbetaling van belastingen die door het Verfassungsgerichtshof ongrondwettig zijn verklaard, niet in strijd is met het gelijkwaardigheidsbeginsel. Arresten van het Hof hebben namelijk absoluut niet dezelfde werking als arresten van het Verfassungsgerichtshof waarin de ongrondwettigheid wordt vastgesteld, aangezien de eerste categorie een algemene werking heeft die ook voor het verleden geldt, terwijl de tweede categorie slechts gevolgen heeft voor de toekomst.

72 Tot slot zijn volgens haar de gevallen waarin een verzoeker zich op de Anlaßfallwirkung kan beroepen en terugbetaling van een ongrondwettige belasting kan verkrijgen, zelfs indien deze op derden is afgewenteld, zeer zeldzaam en van ondergeschikt belang. Deze situatie is dus geenszins vergelijkbaar met de gevolgen van een arrest van het Hof waarin wordt geoordeeld dat het gemeenschapsrecht zich tegen een nationale belasting verzet.

73 Volgens de Commissie kan weliswaar terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belasting slechts plaatsvinden volgens de in de verschillende nationale wetgevingen op dit gebied vastgestelde inhoudelijke en formele voorwaarden, maar dit neemt niet weg dat deze regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke

ationale vorderingen gelden, en de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, en 15 september 1998, Edis, C-231/96, Jurispr. blz. I-4951, punten 19 en 34, en arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 25).

74 Bovendien merkt de Commissie op, dat punt 11 van het reeds aangehaalde Deville-arrest voor een recht op terugbetaling van een met het gemeenschapsrecht strijdige belasting als voorwaarde lijkt te stellen dat de belastingplichtige deze belasting niet op andere personen kan afwentelen.

75 Volgens haar verzet in het gemeenschapsrecht niets zich ertegen dat de nationale rechter overeenkomstig zijn nationale recht rekening houdt met de mogelijkheid dat onverschuldigd betaalde heffingen in de prijs van de goederen zijn doorberekend en op de kopers zijn afgewenteld (arresten van 27 mei 1981, Essevi en Salengo, 142/80 en 143/80, Jurispr. blz. 1413, punt 35, en 25 februari 1988, Bianco en Girard, 331/85, 376/85 en 378/85, Jurispr. blz. 1099; arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 47, en arrest van 28 november 2000, Roquette Frères, C-88/99, Jurispr. blz. I-10465, punt 20).

76 De Commissie wijst er echter op dat het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat, dat een lidstaat aan de terugbetaling van met het gemeenschapsrecht strijdige douanerechten en heffingen een voorwaarde verbindt, zoals dat die rechten of heffingen niet op derden zijn afgewenteld, waarbij het bewijs dat aan die voorwaarde is voldaan, door de verzoeker moet worden geleverd (arrest Dilexport, reeds aangehaald, punt 54).

77 Het Verwaltungsgerichtshof heeft volgens haar dit punt in de uiteenzetting van de feiten die aan de prejudiciële vraag ten grondslag liggen, niet expliciet onderzocht. Het constateert enkel dat gezien de bestaande procedurele garanties niet kan worden gesteld dat § 185 WAO de uitoefening van het recht op terugbetaling a priori uiterst moeilijk of zelfs onmogelijk maakt. In dit verband wijst de Commissie er echter op dat deze nationale bepaling geen bijzondere regel betreffende de bewijslast bevat en dat de toepasselijke algemene procedurevoorschriften zijn gebaseerd op het beginsel van het ambtshalve onderzoek.

78 Uit het ontbreken van een expliciete vaststelling dat het nationale procesrecht de bewijslast met betrekking tot de afwenteling van de belasting bij de belastingdienst legt, concludeert de Commissie dat er in dit verband bepaalde lacunes kunnen bestaan. Daarom stelt zij het Hof voor, in het te wijzen arrest duidelijkheid te verschaffen door naar zijn in dit verband relevante rechtspraak te verwijzen, en met name naar punt 54 van het reeds aangehaalde arrest Dilexport.

79 Overigens deelt de Commissie de mening van advocaat-generaal Saggio in de EKW-zaak, dat de belastingdienst verzoeken om terugbetaling van ten onrechte geheven belastingen alleen maar kan afwijzen wanneer zij aantoonst dat de wederverkopers zich daadwerkelijk hebben verrijkt.

80 Volgens haar kan in dit verband niet met zekerheid worden gesteld dat de prijs van het product zonder de belasting op alcoholhoudende dranken lager zou zijn geweest dan de prijs inclusief belasting, en nog minder dat het verschil tussen beide prijzen altijd zou overeenkomen met het bedrag van deze belasting. Bovendien kan de verrijking van de wederverkoper niet altijd exact overeenkomen met het bedrag van deze belasting, omdat de prijsverhoging die het gevolg is van de hogere belasting, tot een vermindering van de verkoop en een verlaging van de winst kan leiden. Bovendien kan in bepaalde grensstreken de met de belasting verhoogde prijs tot een vermindering van de verkoop door de Oostenrijkse wederverkopers leiden, hetgeen ten koste van de winst kan gaan. Ook in dit geval kan niet worden gesteld dat de verrijking door een terugbetaling exact met de betaalde belasting zou overeenkomen. Integendeel, bij de beoordeling van een eventuele verrijking moet rekening worden gehouden met de verlaging van de winst als gevolg van deze belasting.

81 Volgens de Commissie had met deze aspecten in de beschikkingen van 6 september 2000 rekening moeten worden gehouden en is een automatische afwijzing van de verzoeken om terugbetaling van de volledige betaalde belasting ontoelaatbaar. Zij betoogt dat in de verwijzingsbeschikking geen aanwijzing is te vinden dat in een dergelijke gedifferentieerde behandeling van de verzoeken om terugbetaling is voorzien en dat de daartoe noodzakelijke berekenings- en procedurebepalingen zijn vastgesteld.

82 Ter terechtzitting heeft de Commissie betoogd dat de WAO niet aan het gelijkwaardigheidsbeginsel voldoet, aangezien verzoeken om terugbetaling uit hoofde van het gemeenschapsrecht en verzoeken op basis van arresten van het Verfassungsgerichtshof waarin een ongrondwettigheid wordt vastgesteld, verschillend worden behandeld en wel ten nadele van de eerste.

83 Zo hoeven belastingplichtigen die aanspraak kunnen maken op de Anlaßfallwirkung, voor het verkrijgen van terugbetaling van een in strijd met de Oostenrijkse grondwet geheven belasting niet te voldoen aan de voorwaarde dat de belasting economisch door henzelf is gedragen. Op grond van § 185, lid 4, WAO is lid 3 van dat artikel dan niet van toepassing.

84 Daarentegen wordt geen enkele met de Anlaßfallwirkung vergelijkbare werking erkend voor arresten van het Hof waarin wordt geoordeeld dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de handhaving van een nationale belasting. Er is dus een discriminerende behandeling ten nadele van particulieren die hun recht op terugbetaling van een ten onrechte geheven belasting op grond van het gemeenschapsrecht uitoefenen.

85 In dit verband verwerpt de Commissie het argument van de Oostenrijkse regering dat de gevallen waarin de Anlaßfallwirkung van toepassing is, slechts van ondergeschikt belang zijn. Zij stelt juist dat de Anlaßfallwirkung in de praktijk in veel gevallen effect heeft; overigens zou een gering aantal gevallen waarin de Anlaßfallwirkung effect heeft een schending van het gelijkwaardigheidsbeginsel niet kunnen uitsluiten.

Antwoord van het Hof

Artikel 10 EG

86 Het Hof heeft reeds voor recht verklaard dat een nationale wetgever na een arrest van het Hof waarin een bepaalde wettelijke regeling onverenigbaar met het Verdrag is verklaard, geen procedureregels mag invoeren waardoor de mogelijkheden tot het vorderen van terugbetaling van belastingen die ten onrechte krachtens die wettelijke regeling zijn geheven, specifiek worden bekort (zie reeds aangehaalde arresten Deville, punt 13, en Dilexport, punten 38 en 39, en arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 36).

87 Uit deze arresten volgt dat een lidstaat geen bepalingen kan vaststellen die voor de teruggaaf van een belasting die bij een arrest van het Hof in strijd met of onverenigbaar met het gemeenschapsrecht is verklaard, voorwaarden stellen die specifiek op die belasting betrekking hebben en die ongunstiger zijn dan die welke anders op de teruggaaf van de betrokken belasting zouden worden toegepast (arrest Edis, reeds aangehaald, punt 24).

88 Wat de belasting op alcoholhoudende dranken betreft, heeft het Hof in punt 50 van het EKW-arrest geoordeeld dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 zich tegen handhaving van deze belasting verzet.

89 Ook stelde § 185 WAO vóór de invoering van de wijzigingswet geen enkele specifieke voorwaarde voor verzoeken om terugbetaling van onrechtmatig geheven belastingen. Aan de invoering in § 185 WAO van de bepaling die lid 3 van dat artikel is geworden, is veel discussie in het parlement van de deelstaat Wenen voorafgegaan, waarbij is gesproken over de conclusie van advocaat-generaal Saggio in de zaak waarin het EKW-arrest is gewezen, alsook over de rampzalige gevolgen voor de financiering van de Oostenrijkse gemeenten van een arrest van het Hof waarin de drankbelasting onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zou worden verklaard. Bovendien heeft de wijziging van de WAO een week vóór de uitspraak van genoemd arrest plaatsgehad.

90 Uit al deze omstandigheden volgt dat de invoering van lid 3 in § 185 WAO was bedoeld om de gevolgen van het EKW-arrest te voorkomen voor het geval de belasting op alcoholhoudende dranken strijdig met het gemeenschapsrecht zou worden verklaard en de gevolgen van dit arrest niet in de tijd zouden worden beperkt.

91 Deze omstandigheden zijn op zichzelf echter niet voldoende om vast te stellen of § 185, lid 3, WAO specifiek is bedoeld om de mogelijkheid om terugbetaling van ten onrechte op alcoholhoudende dranken geheven belastingen te vorderen, specifiek te bekorten. Het Verwaltungsgerichtshof benadrukt in zijn verwijzingsbeschikking dat de WAO niet enkel betrekking

heeft op de terugbetaling van belastingen die op grond van het gemeenschapsrecht onrechtmatig zijn. Overigens hebben de partijen in het hoofdgeding, de Oostenrijkse en de Italiaanse regering en de Commissie op dit punt tegenovergestelde opvattingen verdedigd. Het is evenwel niet aan het Hof om een geschil te beslechten dat uitsluitend de uitlegging van nationaal recht betreft, aangezien dit een taak van de nationale rechter is.

92 Daarom moet op dit punt worden geconcludeerd dat de vaststelling door een lidstaat van een regeling die met terugwerkende kracht het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde beperkt om de gevolgen te voorkomen die een arrest van het Hof zou kunnen hebben, waarin wordt verklaard dat het gemeenschapsrecht zich tegen handhaving van een nationale heffing verzet, slechts met het gemeenschapsrecht en met name met artikel 10 EG in strijd is voorzover de regeling specifiek op deze heffing betrekking heeft, hetgeen door de nationale rechter moet worden onderzocht. Bijgevolg vormt de terugwerkende kracht van een dergelijke maatregel op zichzelf geen schending van het gemeenschapsrecht, voorzover de maatregel niet specifiek de heffing betreft waarop een arrest van het Hof betrekking had.

Het verband tussen afwenteling van de belasting op alcoholhoudende dranken en ongerechtvaardigde verrijking

93 Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben particulieren recht op terugbetaling van heffingen die in een lidstaat in strijd met de gemeenschapsbepalingen zijn geïnd. Dit recht is het gevolg en het complement van de rechten die particulieren ontleen aan deze bepalingen, zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De betrokken lidstaat is in beginsel verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde heffingen terug te betalen (zie met name arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 20; arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 84, en arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 30).

94 Deze verplichting tot terugbetaling kent volgens deze rechtspraak slechts één uitzondering. Een lidstaat kan terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing slechts afwijzen, wanneer door de nationale overheid is vastgesteld dat de heffing geheel ten laste van een ander dan de belastingplichtige is gekomen en teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou opleveren. Hieruit volgt dat indien slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, de nationale overheid het niet-afgewentelde bedrag behoort terug te betalen (zie in deze zin met name arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punten 27 en 28).

95 Aangezien deze uitzondering een beperking van een aan de communautaire rechtsorde ontleend subjectief recht is, moet zij strikt worden uitgelegd, waarbij met name rekening moet worden gehouden met het feit dat de afwenteling van een belasting op de consument niet noodzakelijkerwijze de economische gevolgen van de heffing voor de belastingplichtige neutraliseert.

96 Zo heeft het Hof in punt 17 van het reeds aangehaalde arrest Bianco en Girard onder meer verklaard dat zelfs indien indirecte belastingen in de nationale wetgeving zijn ontworpen om te worden afgewenteld op de eindgebruiker, en die indirecte belastingen in de handel gewoonlijk geheel of gedeeltelijk worden afgewenteld, niet in algemene termen kan worden gesteld dat de belasting in alle gevallen inderdaad wordt afgewenteld. De gehele of gedeeltelijke daadwerkelijke afwenteling is namelijk afhankelijk van verschillende factoren die bij iedere handelstransactie een rol spelen en die deze onderscheiden van andere gevallen in een andere context. Bijgevolg is de vraag of een indirecte belasting in een bepaald geval al dan niet is afgewenteld, een feitelijke vraag ten aanzien waarvan de nationale rechter bevoegd is, die de aan hem voorgelegde bewijzen vrij mag beoordelen.

97 Het Hof heeft in punt 20 van het reeds aangehaalde arrest Bianco en Girard verklaard dat het naargelang van het karakter van de markt meer of minder waarschijnlijk is dat afwenteling heeft plaatsgevonden. De talrijke factoren die bepalend zijn voor de handelsstrategie wisselen echter van geval tot geval, zodat het nagenoeg onmogelijk is om de feitelijke invloed van elke factor op de afwenteling te bepalen.

98 Ook heeft het Hof geoordeeld dat zelfs indien vaststaat dat de last van de ten onrechte

geheven belasting geheel of gedeeltelijk op derden is afgewenteld, terugbetaling ervan aan de marktdeelnemer niet noodzakelijkerwijs meebrengt dat deze ongerechtvaardigd wordt verrijkt (zie arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 29, en arrest van 21 september 2000, Michailidis, C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 34).

99 Zelfs in het geval dat de heffing volledig in de berekende prijs is verdisconteerd, zou de belastingplichtige namelijk een financieel nadeel kunnen lijden als gevolg van een dalende verkoop (zie de reeds aangehaalde arresten Comateb e.a., punt 29, en Michailidis, punt 35).

100 Daarom kan het bestaan en de mate van de ongerechtvaardigde verrijking waartoe de terugbetaling van een volgens het gemeenschapsrecht ten onrechte geïnde heffing voor een belastingplichtige zou leiden, slechts worden vastgesteld na een economische analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden.

101 Bijgevolg verzet het gemeenschapsrecht zich ertegen dat een lidstaat weigert een in strijd met het gemeenschapsrecht geheven belasting aan een marktdeelnemer terug te betalen om de enkele reden dat deze in de door hem in rekening gebrachte consumentenprijs is verdisconteerd en daarom op derden is afgewenteld, zodat terugbetaling van de belasting per definitie tot een ongerechtvaardigde verrijking van deze marktdeelnemer zou leiden.

102 Daarom moet op dit punt worden geconcludeerd dat de regels van het gemeenschapsrecht betreffende de terugvordering van het onverschuldigd betaalde aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die terugbetaling weigert ? hetgeen de nationale rechter dient te beoordelen ? van een met het gemeenschapsrecht onverenigbare belasting op de enkele grond dat deze op derden is afgewenteld, zonder te verlangen dat de omvang wordt vastgesteld van de ongerechtvaardigde verrijking die de terugbetaling van deze belasting voor de marktdeelnemer zou hebben.

Het gelijkwaardigheids- en het doelmatigheidsbeginsel

103 Volgens vaste rechtspraak is het bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling betreffende de terugbetaling van ten onrechte geïnde heffingen een aangelegenheid van het interne recht van elke staat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels voor dergelijke verzoeken om terugbetaling te geven, mits evenwel die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arrest Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punt 85, en arrest van 24 september 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punt 33).

? Het gelijkwaardigheidsbeginsel

104 Het gelijkwaardigheidsbeginsel verbiedt een lidstaat om procedureregels in te stellen die minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken om terugbetaling van een met het gemeenschapsrecht strijdige belasting dan de regels die voor soortgelijke verzoeken op basis van intern recht gelden.

105 Wat in het bijzonder de WAO betreft, moet worden opgemerkt dat uit de formulering van § 185 ervan blijkt dat deze in een afwijking voor bepaalde op het nationale recht gebaseerde terugvorderingen van het onverschuldigd betaalde voorziet.

106 § 185, lid 4, WAO bepaalt namelijk dat lid 3 ervan niet geldt voor personen die aanspraak kunnen maken op de Anlaßfallwirkung, zonder dat deze bepaling echter de nadere regels of de voorwaarden bevat die van toepassing zijn op de procedure tot terugvordering van een ten onrechte geheven belasting door verzoekers die zich op de precedentwerking van een arrest van het Verfassungsgerichtshof kunnen beroepen, waarin een nationale belasting in strijd met de grondwet is verklaard.

107 Het gelijkwaardigheidsbeginsel verzet zich slechts tegen toepassing van nationale bepalingen op grond waarvan belastingplichtigen terugbetaling van een ten onrechte geïnde belasting kunnen verkrijgen indien deze in gunstigere voorwaarden voorzien voor gevallen waarin de vordering tot terugbetaling is gebaseerd op een ongrondwettigverklaring door een nationale rechterlijke instantie dan voor gevallen waarin marktdeelnemers op grond van een arrest van het Hof

terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde belasting vorderen.

108 Aangezien het gelijkwaardigheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die in nadere procedureregels voorziet die minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken om terugbetaling van in strijd met dit recht geheven belastingen dan voor soortgelijke vorderingen op basis van nationaalrechtelijke bepalingen, dient de nationale rechter op basis van een volledige beoordeling van het nationale recht te onderzoeken of inderdaad alleen verzoekers die hun vordering op basis van het nationale constitutionele recht indienen, op de Anlaßfallwirkung aanspraak kunnen maken, alsook of de regels betreffende de terugbetaling van belastingen die onverenigbaar met het nationale constitutionele recht zijn verklaard, gunstiger zijn dan de regels die gelden voor vorderingen betreffende heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

? Het doelmatigheidsbeginsel

109 Wat de eerbiediging van het doelmatigheidsbeginsel betreft, zij opgemerkt dat een marktdeelnemer die een ten onrechte geïnde heffing heeft betaald, in beginsel recht op terugbetaling van dit bedrag heeft (zie met name arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 20), en dat de belastingdienst terugbetaling van een dergelijke heffing slechts mag weigeren indien deze terugbetaling tot een ongerechtvaardigde verrijking van deze marktdeelnemer zou leiden.

110 Uit 's Hofs rechtspraak blijkt duidelijk dat de overheidsinstantie zich in dit verband niet mag beperken tot de vaststelling dat deze belasting op derden is afgewenteld en op grond van dit feit alleen of dat de nationale wetgeving voorschrijft dat genoemde belasting in de consumentenprijs wordt verdisconteerd, aannemen dat de economische last ervan voor de belastingplichtige is geneutraliseerd en dat terugbetaling daarom automatisch tot een ongerechtvaardigde verrijking van laatstgenoemde zou leiden (zie met name de reeds aangehaalde arresten San Giorgio, punt 14, Dilexport; punten 48, 52 en 54, en Michailidis, punten 36 en 37).

111 Bovendien blijkt uit een eveneens vaste rechtspraak van het Hof, dat een nationaal voorschrift dat de bewijslast dat de belasting niet op derden is afgewenteld, bij de belastingplichtige legt ? hetgeen zou neerkomen op de eis van een negatief bewijs ? of dat uitgaat van het vermoeden dat de belasting op derden is afgewenteld, niet aan het gemeenschapsrecht voldoet (zie met name de reeds aangehaalde arresten San Giorgio, punt 14; Dilexport, punt 54, en Michailidis, punten 36-38).

112 Volgens de verwijzende rechter bevat de WAO geen specifieke bepaling over de verdeling van de last van het bewijs dat de belastingplichtige de heffing op derden heeft afgewenteld en dat terugbetaling van de ten onrechte toegepaste heffing voor hem tot een ongerechtvaardigde verrijking zou leiden.

113 Hoewel de Oostenrijkse belastingdienst en regering stellen dat de bewijslast geheel bij de nationale overheid ligt, blijkt uit de verwijzingsbeschikking dat de belastingdienst op grond van het simpele feit dat deze belasting in de aan de consument in rekening gebrachte prijs was inbegrepen, tot de slotsom is gekomen dat de belasting op alcoholhoudende dranken economisch niet door de verzoekers in het hoofdgeding is gedragen. Dit zou een vermoeden kunnen opleveren dat genoemde heffing op derden is afgewenteld en dat de belastingplichtigen ongerechtvaardigd zouden worden verrijkt, wat terugbetaling van de ten onrechte toegepaste heffing onmogelijk of ten minste uiterst moeilijk zou maken, hetgeen in strijd is met het gemeenschapsrecht.

114 De nationale rechter dient te bepalen of de praktijk van de belastingdienst, bij het ontbreken van een wettelijk vermoeden, niet tot gevolg heeft dat in feite een dergelijk vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking wordt gecreëerd.

115 Toegegeven moet worden dat het bewijs van een daadwerkelijke afwenteling op derden bij een belasting op aangifte niet zonder medewerking van de betrokken belastingplichtige kan worden geleverd. Hiertoe kan de belastingdienst inzage eisen in de bescheiden die laatstgenoemde op grond van de nationale bepalingen diende te bewaren.

116 Ook dient de verwijzende rechter te bepalen of de medewerking die van de belastingplichtigen wordt vereist om vast te stellen dat de economische last van de belasting op alcoholhoudende

dranken is afgewenteld, in de praktijk niet neerkomt op een vermoeden dat deze belasting is afgewenteld, dat de belastingplichtige slechts kan weerleggen door tegenbewijs.

117 Uit het voorgaande volgt dat het in punt 103 van het onderhavige arrest bedoelde doelmatigheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling of bestuurspraktijk die de uitoefening van door de communautaire rechtsorde toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt door op basis van het enkele feit dat de belasting op derden is afgewenteld, een vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking te creëren.

118 De door de verwijzende rechter gestelde vraag moet dan ook als volgt worden beantwoord:
? de vaststelling door een lidstaat van een regeling zoals de WAO, die met terugwerkende kracht het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde beperkt om de mogelijke gevolgen te voorkomen die een arrest van het Hof zou kunnen hebben, waarin wordt verklaard dat het gemeenschapsrecht zich tegen handhaving van een nationale heffing verzet, is slechts met het gemeenschapsrecht en met name met artikel 5 EG-Verdrag in strijd voorzover de regeling specifiek deze heffing betreft, hetgeen door de nationale rechter moet worden onderzocht;
? de regels van gemeenschapsrecht betreffende de terugvordering van het onverschuldigd betaalde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die terugbetaling weigert ? hetgeen de nationale rechter dient te beoordelen ? van een met het gemeenschapsrecht onverenigbare belasting op de enkele grond dat deze op derden is afgewenteld, zonder te verlangen dat de omvang wordt vastgesteld van de ongerechtvaardigde verrijking die de terugbetaling van deze belasting voor de belastingplichtige zou hebben;
? het gelijkwaardigheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling die in procedureregels voorziet die minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken om terugbetaling van in strijd met dit recht geheven belastingen dan voor soortgelijke vorderingen op basis van nationaalrechtelijke bepalingen. De nationale rechter dient op basis van een volledige beoordeling van het nationale recht te onderzoeken of inderdaad alleen verzoekers die hun vordering op basis van het nationale constitutionele recht indienen, aanspraak kunnen maken op de Anlaßfallwirkung alsook of de regels betreffende de terugbetaling van belastingen die onverenigbaar met het nationale constitutionele recht zijn verklaard, gunstiger zijn dan de regels die gelden voor vorderingen betreffende heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard;

? het doelmatigheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling of bestuurspraktijk die de uitoefening van door de communautaire rechtsorde toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of bijzonder moeilijk maakt door op basis van het enkele feit dat de belasting op derden is afgewenteld, een vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking te creëren.

Kosten

119 De kosten door de Oostenrijkse en de Italiaanse regering en de Commissie 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 23 maart 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

1) De vaststelling door een lidstaat van een regeling zoals de Wiener Abgabenordnung, die met terugwerkende kracht het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde beperkt om de gevolgen te voorkomen die een arrest van het Hof zou kunnen hebben, waarin wordt verklaard dat het gemeenschapsrecht zich tegen handhaving van een nationale heffing verzet, is met het gemeenschapsrecht en met name met artikel 5 EG-Verdrag (thans artikel 10 EG) slechts in strijd voorzover de regeling specifiek deze heffing betreft, hetgeen door de nationale rechter moet worden onderzocht.

2) De regels van gemeenschapsrecht betreffende de terugvordering van het onverschuldigd betaalde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke

regeling die terugbetaling weigert ? hetgeen de nationale rechter dient te beoordelen ? van een met het gemeenschapsrecht onverenigbare belasting op de enkele grond dat deze op derden is afgewenteld, zonder te verlangen dat de omvang wordt vastgesteld van de ongerechtvaardigde verrijking die terugbetaling van deze belasting voor de belastingplichtige zou hebben.

3) Het gelijkwaardigheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling die in procedureregels voorziet die minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde verzoeken om terugbetaling van in strijd met dit recht geheven belastingen dan voor soortgelijke vorderingen op basis van nationaalrechtelijke bepalingen. De nationale rechter dient op basis van een volledige beoordeling van het nationale recht te onderzoeken of inderdaad alleen verzoekers die hun vordering op basis van het nationale constitutionele recht indienen op de Anlaßfallwirkung aanspraak kunnen maken, alsook of de regels betreffende de terugbetaling van belastingen die onverenigbaar met het nationale constitutionele recht zijn verklaard, gunstiger zijn dan de regels die gelden voor vorderingen betreffende heffingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn verklaard.

4) Het doelmatigheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling of bestuurspraktijk die de uitoefening van door de communautaire rechtsorde toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of bijzonder moeilijk maakt door op basis van het enkele feit dat de belasting op derden is afgewenteld, een vermoeden van ongerechtvaardigde verrijking te creëren. Wathelet

Timmermans

La Pergola

Jann

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 2 oktober 2003.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

M. Wathelet

1 – Procestaal: Duits.