

|

61996C0318

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Alber fremsat den 20. november 1997. - SPAR Österreichische Warenhandels AG mod Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Verwaltungsgerichtshof - Østrig. - Artikel 33 i sjette direktiv - Omsætningsafgift - Bidrag til driften af handelskamre ("Kammerumlage"). - Sag C-318/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-00785

Generaladvokatens forslag til afgørelse

A - Indledning

I - Problemstilling

1 I den foreliggende praejudicielle sag har Verwaltungsgerichtshof, Wien, stillet Domstolen spoergsmaal om, hvorvidt et bidrag, der i OEstrig skal betales til finansiering af handelskamre (det saakaldte »Kammerumlage«), er foreneligt med det faelles merværdiafgiftssystem som fastlagt i Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »sjette direktiv«).

2 Der er navnlig rejst foelgende to spoergsmaal:

- Er Kammerumlage I en afgift, som har karakter af omsætningsafgift, og som derfor maa antages at vaere forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33 (andet praejudicielle spoergsmaal).

- Begraenser Kammerumlage I paa en faelleskabsretligt betaenkkelig maade den fradragsret for indgaaende afgift, der er indroemmet ved sjette direktivs artikel 17, fordi fradragsbeloebet udgoer beregningsgrundlaget for Kammerumlage I, og bidraget dermed foerer til en reduktion af fradraget (foerste praejudicielle spoergsmaal).

II - Kammerumlage's kendetegn og beregning

3 Kammerumlage tjener til finansiering af handelskamrenes opgaver, hvortil bl.a. hører varetagelsen af samtlige kammermedlemmers interesser. I henhold til § 3, stk. 2, i Handelskammergeset (den østrigske lov om handelskamre, herefter »HKG«) er medlemmerne af handelskamrene »alle fysiske og juridiske personer, interessentskaber (kommanditselskaber) og registrerede erhvervsdrivende selskaber, som har ret til at udøve selvstændig virksomhed inden for håndværk, industri, handel, penge-, kredit- og forsikringsvesen, transport og turisme«. Handelskamrene er i henhold til loven organisatorisk en sammenslutning med obligatorisk medlemskab.

4 Ifølge den forelæggende rets oplysninger har handelskamrene ud over varetagelsen af medlemmernes fælles interesser til opgave at udføre andre hjælpefunktioner for staten. En betydelig del af handelskamrenes opgaver består i henhold til loven i at medvirke ved udøvelsen af de tre statsfunktioner.

5 I henhold til HKG's § 57, stk. 1-6, er handelskammermedlemmerne forpligtet til at betale det saakaldte »Kammerumlage I« (herefter »KU I«). § 57 har følgende ordlyd:

»Stk. 1. Til dækning af de i de godkendte årsbudgetter fastsatte og ikke gennem øvrige indtægter dækkede udgifter, som afholdes af de forskellige delstatskamre og af forbundshandelskammeret, kan der opkræves et variabelt bidrag fra medlemmerne af kamrene efter princippet om forholdsmaessig betaling for modtagne ydelser; forholdsmaessigheden skal tillige vurderes efter forholdet mellem bidragsbeløbene og forskellen mellem indkøbs- og salgspriserne. ... Bidraget skal beregnes af de beløb, som

a) skal svares i omsætningsafgift paa grund af leveringer eller andre ydelser til kammermedlemmet til brug for dets virksomhed fra andre virksomheder bortset fra tilfælde af virksomhedsoverdragelser

b) skal svares af kammermedlemmet i omsætningsafgift paa grund af indførsel af goder eller erhvervelser inden for Fællesskabet til brug for kammermedlemmets virksomhed.

Den variable afgift fastsættes af forbundshandelskammerforsamlingen til en promillesats af beregningsgrundlaget, jf. litra a) og b), dog højst 4,3 0/00.

Stk. 2. Uanset stk. 1 bestemmes beregningsgrundlaget for enkelte grupper af kammermedlemmer som følger:

1. For kreditinstitutter ... udgør beregningsgrundlaget summen af bruttoprovisioner og summen af ... nettorenteindtægter ...

2. For forsikringsselskaber, som ... hører under afdelingen for penge-, kredit- eller forsikringsvesen, udgør beregningsgrundlaget præmievolumet.

Stk. 3. Forbundshandelskammerforsamlingen kan beslutte, at dele af beregningsgrundlagene skal lades ude af betragtning, saafremt kammermedlemmerne i visse brancher ellers ville blive paalagt en uforholdsmaessigt stor afgift. ...

...

Stk. 5. Den variable afgift, jf. stk. 1 og 2, opkræves af forbundsafgiftsmyndighederne i henhold til følgende bestemmelser:

1. De for omsætningsafgiften gældende afgiftsbestemmelser finder tilsvarende anvendelse, dog ikke § 20, stk. 1, fjerde punktum, og § 21 i UStG 1994 (den østrigske lov om omsætningsafgift).

2. Den bidragspligtige skal hvert kvartal selv opgoere afgiften og senest indbetale den paa den femtende dag i den anden maaned efter udloebet af det paagældende kvartal. ...

3. Saafremt der paa den formular, der skal anvendes ved omsætningsafgiftsangivelsen, findes en rubrik til angivelse af den aarlige variable afgift, skal dette aarlige beløb anføres paa angivelsen.

4. Den variable afgift opkræves ikke af kammermedlemmer, hvis aarlige omsætning ikke overstiger 2 mio. ATS.

5. Formanden for det paagældende delstatskammer har kompetence til at træffe beslutninger i sager om bidragspligtens grundlag eller omfang. ...

Stk. 6. Den variable afgift, jf. stk. 1 og stk. 2, overføres af forbundsafgiftsmyndighederne til forbundshandelskammeret. Beløbet deles i forholdet 12:13 mellem delstatskamrene og forbundshandelskammeret. ... 75% af forbundshandelskammerets andel skal anvendes til fremme af udenrigshandelsformaal.

...«

6 Bestyrelsen for forbundshandelskammeret fastsatte ved bekendtgørelse af 1. januar 1995 den variable afgift til 3,9 0/00 af beregningsgrundlaget.

7 Til finansiering af sine opgaver kan forbundshandelskammeret (delstatskamrene) fastsætte et yderligere bidrag, det saakaldte »Kammerumlage II« (herefter »KU II«), der beregnes paa grundlag af loensummen (2). Denne form for bidrag bliver ifølge den østrigske regering paa nuværende tidspunkt ogsaa faktisk opkrævet af forbundshandelskammeret og alle delstatskamrene.

III - Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Appellanten i hovedsagen, SPAR OÖsterreichische Warenhandels AG, er et handelsaktieselskab, der paa grundlag af reglerne i HKG er lovpligtigt medlem af forbundshandelskammeret og det tilsvarende delstatskammer. Baggrunden for sagen er, at virksomheden angav KU I for aaret 1995 til 0 ATS. Finanzamt fastsatte herefter andre beløb. Som led i påklagen af denne afgørelse er sagen blevet indbragt for Verwaltungsgerichtshof.

9 Verwaltungsgerichtshof har fundet det tvivlsomt, om bestemmelserne i HKG's § 57, stk. 1-6, som vedrører KU I, er forenelige med sjette direktivs artikel 17. Retten har bl.a. anført følgende:

»... [D]en østrigske lov om omsætningsafgift ... giver principielt ret til fuldt fradrag for indgående afgift. Bestemmelsen i HKG's § 57, stk. 1, fører imidlertid til det resultat, at de af bestemmelsen omfattede virksomheder ikke faar 100% fradrag, men fradrag i mindre omfang. Det beløb, som kan fradrages som indgående afgift, bliver nemlig gennem HKG's § 57, stk. 1, benyttet som beregningsgrundlag for en omsætningsafgiftslignende afgift. Der bliver saaledes ganske vist paa den ene side ydet ret til fradrag for indgående afgift ... men paa den anden side kræves, for saa vidt angaar en stor gruppe af virksomheder, en del af dette fradragsbeløb atter tilbage af Finanzamt. Dette foregaar paa den maade, at summen af omsætningsafgiften for leveringer ... til virksomheden ... danner grundlag for beregningen af Kammerumlage I. Beregningsgrundlaget for Kammerumlage I bestaar saaledes af det beløb, som virksomheden har mulighed for at fradrage som indgående afgift ...« (3).

Retten anfører endvidere:

»Verwaltungsgerichtshof er desuden af den opfattelse, at der med rimelighed kan være tvivl om, hvorvidt bestemmelserne om Kammerumlage I er i strid med det i artikel 33 i direktiv 77/388/EOEF indeholdte forbud mod afgifter, der har karakter af omsætningsafgift. ...« (4).

10 Paa grund af denne tvivl om, hvorvidt KU I er forenelig med de to nævnte bestemmelser i sjette direktiv har Verwaltungsgerichtshof, Wien, forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1. Indebaerer artikel 17 i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) et forbud mod, at en medlemsstat opkræver en afgift, som udmaales efter en fast sats paa følgende beregningsgrundlag:

a) den omsætningsafgift, som skal svares paa grund af leveringer eller andre ydelser til den afgiftspligtige til brug i dennes virksomhed fra andre virksomheder, naar bortses fra virksomhedsoverdragelser, og

b) den omsætningsafgift, som skal svares af den afgiftspligtige paa grund af indførsel af goder til brug for dennes virksomhed eller paa grund af en erhvervelse inden for Fællesskabet til brug for denne virksomhed?

2. Indebaerer artikel 33 i direktiv 77/388/EOEF et forbud mod, at den i spørgsmål 1 beskrevne afgift opkræves?»

IV - Relevante bestemmelser i fællesskabsretten

11 Sjettes direktivs artikel 17 bestemmer i stk. 2:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder

...«

12 Sjettes direktivs artikel 33, som ændret ved Raadets direktiv 91/680/EOEF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik paa afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (5), har følgende ordlyd:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig saadanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter paa forsikringsaftaler, afgifter paa spil og væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

B - Stillingtagen

I - Foreneligheden af KU I med sjette direktivs artikel 33 (andet praejudicielle spoergsmaal)

13 Som en fravigelse af den raekkefoelge, hvori de praejudicielle spoergsmaal er stillet - og i overensstemmelse med den fremgangsmaade, der er fulgt af den italienske regering og af Kommissionen - boer gennemgangen foretages med udgangspunkt i artikel 33, idet det er i denne bestemmelse, den generelle afgraensning mellem en medlemsstats afgifter og det faelles mervaerdiafgiftssystem foretages og dermed ogsaa afgraensningen mellem medlemsstaternes og Faelllesskabets kompetence inden for mervaerdiafgiftsretten. Efter ordlyden af artikel 33 er medlemsstaterne ikke afskaaret fra helt generelt at opretholde eller indfoere skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift.

1. Kan Kammerumlage opfattes som et medlemskontingent?

14 Indledningsvis skal det naevnes, at den konklusion, den oestrigske regering er naaet frem til, nemlig at bidraget - som et medlemskontingent - overhovedet ikke falder ind under artikel 33, men altid er tilladeligt, ikke kan tiltraedes. Paa baggrund af formaalet med Kammerumlage kan der ganske vist taenkes at vaere tale om en form for medlemskontingent. Et medlemskontingent varierer dog ikke i det omfang, som det er tilfaeldet med Kammerumlage, men kan vaere fastsat til nogle faa forskellige beloebssstoerrelser. Et medlemskontingent er heller ikke afhaengigt af, i hvilket omfang den paagaeldende organisation benyttes. Kammerumlage opkraeves imidlertid som modydelse for en - eventuelt kun fiktiv - benyttelse af handelskammeret. Det maa derfor snarere sidestilles med et gebyr, der falder ind under artikel 33. Det afgoerende kan dog ikke vaere selve betegnelsen eller det formaal man har villet tilgodese, men maa vaere bidragets virkning (6).

15 Det kan heller ikke i denne sammenhaeng have betydning, at provenuet af KU I ikke indgaar i det offentliges midler, men skal benyttes til bestemte formaal, at bidraget - eventuelt kun fiktivt - svares for opnaaelse af en modydelse, at bidragets stoerrelse fastsaettes af forbundshandelskammerforsamlingen (og ikke af den lovgivende myndighed), at det opkraeves kvartalsvis og ikke en gang om aaret, at beregningsgrundlaget og bidragsbeloebet skal angives af virksomheden selv, og at der kan benyttes andre retsmidler, jf. naermere i HKG's § 57. Disse omstaendigheder har ingen betydning i den foreliggende sammenhaeng, fordi de kun er relevante for afgoerelsen af, om der er tale om en skat eller en afgift, men ikke for bidragets karakter, som er det eneste, der er afgoerende.

16 Paa den anden side goer henvisningen i HKG's § 57, stk. 5, nr. 1, til, at de for omsaetningsafgiften gaeldende bestemmelser finder tilsvarende anvendelse, ikke uden videre - som Kommissionen har haevdet - KU I til en omsaetningsafgiftslignende afgift, idet der i de naevnte bestemmelser ikke foretages en fastlaeggelse af afgiftens karakter, men primaert af dens tekniske beregning og af dens administrative gennemfoerelse.

2. Muligheden for at foretage en isoleret bedoemmelse af KU I

17 KU I's forenelighed med mervaerdiafgiftssystemet skal herefter efterproeves ud fra artikel 33. Den oestrigske regering og Finanzlandesdirektion fuer Salzburg har i denne sammenhaeng anfoert, at KU I ikke boer bedoemmes isoleret. Man skal derimod se paa hele finansierungsordningen for handelskamrene, herunder ogsaa KU II, der beregnes efter loensummen. KU I er kun én - ikke saerlig betydningsfuld - del af hele ordningen, og derfor kan man ikke bedoemme de virkninger af KU I, som muligvis vedroerer den indgaaende afgift, isoleret og ud fra artikel 33.

18 Dette kan efter min opfattelse ikke tiltraedes, da der her ikke er tale om finansieringen af handelskamrene i almindelighed, men om beregningen af KU I ud fra transaktionerne i det forudgaaende omsaetningsled. Hvis det skulle vise sig, at denne beregningsform ikke er forenelig

med det fælles merværdiafgiftssystem, spiller det ingen rolle, at der findes et andet bidrag, KU II, som beregnes på en anden måde, så meget mere som de to bidrag for så vidt er uafhængige af hinanden, idet de - efter hvad der er blevet fremført under den mundtlige forhandling - ikke nødvendigvis begge afkræves alle medlemmer. KU I kan herefter bedømmes isoleret ud fra artikel 33.

3. Bedømmelse af merværdiafgiftens væsentlige kendetegn

19 Som Domstolen gentagne gange har fastslået (f.eks. i Kerrutt-, Wisselink- og Giant-dommene), er artikel 33 ikke til hinder for afgiftsordninger, der konkurrerer med merværdiafgiften (7). Medlemsstaterne kan således indføre afgifter, hvis opkrævning fører til en kumulation med merværdiafgiften på én og samme transaktion, såfremt afgifterne ikke har karakter af omsætningsafgifter (8). Afgifter, som kunne erstattes af en forhøjelse af merværdiafgiften, betragtes i denne forbindelse også eller så meget mere som ulovlige (9).

20 Afgrænsningskriterierne skal - ligesom hele formuleringen af artikel 33 - ses inden for rammerne af det omsætningsafgiftssystem, der er harmoniseret i form af det fælles merværdiafgiftssystem (10). I henhold til artikel 2 i det første momsdirektiv (11) bygger det fælles merværdiafgiftssystem på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser - til og med detailhandelsleddet - skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Ved enhver omsætning skal der dog kun svares merværdiafgift med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

21 I denne sammenhæng skal sjette direktivs artikel 33 forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms (12). Domstolen har altså ikke primært lagt vægt på, om afgiftspåleggelsen har haft karakter af en omsætningsafgift eller ej, men har altid i første række efterprovet, om afgiften har haft merværdiafgiftens væsentligste kendetegn. Efter Domstolens faste praksis (jf. f.eks. dommene i Bozzi-sagen og Dansk Denkvit-sagen) må det således antages, at i hvert fald skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Artikel 33 er således ikke til hinder for skatter og afgifter, som ikke har disse væsentligste kendetegn (13). For så vidt angår de væsentligste kendetegn ved merværdiafgiften har Domstolen allerede gentagne gange fastslået følgende:

- Merværdiafgiften gælder helt generelt for alle transaktioner vedrørende varer og tjenesteydelser.
- Den er proportional med prisen for disse varer og tjenesteydelser.
- Den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet.
- Den finder endelig anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, der skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det forudgående led (14).
- Endelig skal det også nævnes, at afgiften kan overvæltet på tjenesteydelsernes og varernes pris og dermed i sidste instans skal bæres af forbrugeren (15).

3.1 Anvendes KU I generelt?

22 Herefter skal der tages stilling til, om den her omhandlede KU I har merværdiafgiftens væsentligste kendetegn. Som det første (dobbelte) kriterium skal det således undersøges, om KU I generelt anvendes på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser. Efter Kommissionens opfattelse er betingelsen om, at afgiftspaalæggelsen skal være generel, opfyldt. Kommissionen har til støtte herfor henvist til forelæggelseskendelsen og til den forelæggende rets bemærkninger, hvoraf det fremgår, at enhver, der driver virksomhed inden for industri, håndværk og handel, skal betale Kammerumlage. Der henvises endvidere til HKG's § 3, stk. 2, hvorefter handelskammermedlemmer er alle fysiske og juridiske personer, interessentskaber (kommanditselskaber) og registrerede erhvervsdrivende selskaber, som har ret til at udøve selvstændig virksomhed inden for håndværk, industri, handel, penge-, kredit- og forsikringsvesen, transport og turisme. At KU I anvendes på transaktioner, fremgår efter Kommissionens opfattelse af HKG's § 57, stk. 1, hvorefter bidraget skal beregnes ud fra de beløb, der på grund af leveringer eller andre ydelser til handelskammermedlemmet skal svares i omsætningsafgift af andre erhvervsdrivende. Dette indebærer, at KU I skal betales på grundlag af den omsætningsafgift, leverandøren skal svare af sine leverancer, og dermed på grundlag af leverandørens transaktioner.

23 Heroverfor har den italienske og den tyske regering anført, at KU I ikke har et generelt anvendelsesområde. Den italienske regering har henvist til, at KU I ikke skal betales af udøvere af liberale erhverv og heller ikke af erhvervsdrivende, hvis omsætning udgør under 2 mio. ATS. Dette ændrer dog efter Kommissionens opfattelse ikke ved, at KU I er af generel karakter, da også sjette direktiv indeholder visse særegler for små virksomheder, landbrugere og udøvere af liberale erhverv, hvilket imidlertid ikke ændrer ved, at merværdiafgiften er af generel karakter.

24 Den østrigske regering har imidlertid gjort gældende, at KU I ikke i alle tilfælde beregnes ud fra transaktioner i det tidligere omsætningsled, dvs. ud fra leverancer til handelskammermedlemmet. I henhold til HKG's § 57, stk. 2, benyttes der således andre beregningsgrundlag for kreditinstitutter og forsikringsforetagender. Efter lovens § 57, stk. 3, kan forbundshandelskammerforsamlingen beslutte, at dele af beregningsgrundlaget for KU I skal lades ude af betragtning, såfremt kammermedlemmerne i visse erhvervsgrene ellers ville blive pålagt et uforholdsmæssigt stort bidrag. Dette er sket for nogle erhvervsgrenes vedkommende. Der gælder herefter undtagelser fra beregningsreglerne for KU I i henhold til HKG's § 57, stk. 2, for kreditinstitutter, finansielle institutioner, forsikringsselskaber, pensionskasser, bygge- og anlægsvirksomheder, virksomheder i mineraloliesektoren og inden for handel med brændstof og mineralolieprodukter, indkøbsorganisationer inden for handelen med levnedsmidler, speditiøns- og transportvirksomheder samt benzinstationer. Heraf fremgår det, at benyttelsen af transaktioner i det foregående omsætningsled som beregningsgrundlag kun er én af flere beregningsmuligheder.

25 Under den mundtlige forhandling har Finanzlandesdirektion fuer Salzburg givet nogle oplysninger om, hvor mange af handelskammerenes medlemmer der skal betale Kammerumlage. Herefter skal kun ca. halvdelen af handelskammerenes medlemmer betale KU I, dvs. kun ca. 111 000 medlemmer. Det skal også tages i betragtning, at det kun er meget få af medlemmerne, der kun skal betale KU I, dvs. at KU I i langt de fleste tilfælde skal betales i kombination med KU II. Kun i få tusinde tilfælde består der en pligt til kun at betale KU I. Endelig blev det under den mundtlige forhandling oplyst, at KU II i ca. 6 000 tilfælde ikke kombineres med KU I, der beregnes ud fra transaktioner i det forudgående omsætningsled. Også heraf fremgår det, at KU I - beregnet på grundlag af transaktioner i det forudgående omsætningsled - kun er én beregningsmulighed af flere og ikke kan betragtes som generel. Jeg har allerede nævnt, at sammenhængen mellem KU I og KU II ikke har betydning for det spørgsmål, der her skal tages stilling til.

26 Den italienske regering har endelig henvist til, at KU I heller ikke skal svares paa grundlag af alle handelskammermedlemmernes transaktioner, men kun paa grundlag af transaktioner, hvori der indgaar leverancer til medlemmet, og hvoraf der saaledes er betalt omsaetningsafgift. Under den mundtlige forhandling har repraesentanten for Finanzlandesdirektion fuer Salzburg givet foelgende eksempel. Hvis en erhvervsdrivende, der har pligt til at betale Kammerumlage, har fremstillet den leverede vare i egen produktion - dvs. fuldstaendig uden benyttelse af ydelser fra andre erhvervsdrivende - skal der ikke svares KU I. Den oestrigske regering har argumenteret med, at Kammerumlage generelt opgoeres paa grundlag af de ydelser og goder, virksomheden har benyttet i sin produktion, dvs. det virksomheden har faaet leveret. Da det overordnede hensyn i forbindelse med opkraevningen af KU I, efter princippet om forholdsmaessighed, er det omfang, hvori handelskamrene benyttes, maa der for hver kategori tages stilling til, hvorledes denne forholdsmaessighed bedst tilgodeses. Forbruget af produktionsfaktorer opgoeres derfor til dels ud fra loenudgifterne, men til dels ogsaa ud fra leverancerne og for forsikringsselskabers vedkommende f.eks. efter andre fremgangsmaader.

27 Dette spiller imidlertid, som allerede naevnt, ingen rolle, da det, der skal efterproeves, er, om det er foreneligt med mervaerdiafgiftssystemet, at beregningen af Kammerumlage sker ud fra transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled. Der skal i denne sammenhaeng tages stilling til, om opkraevningen af KU I paa grundlag af transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled maa opfattes som en generel afgift, henholdsvis en afgift i mervaerdiafgiftens forstand. Dette afhaenger foerst og fremmest af, hvordan udtrykket »generelt« skal defineres, og det kan derfor ikke paa forhaand udelukkes, og ogsaa én af flere beregningsformer kan betragtes som generel i mervaerdiafgiftens forstand.

28 Det fremgaar klart af, hvad parterne har anfoert, at de laegger forskellige opfattelser af begrebet »generelt« til grund for deres argumentation. Der fremgaar ingen entydig definition af begrebet af Domstolens praksis. Det er derfor noedvendigt at gennemgaa de enkelte domme om spoergsmaalet om en afgifts generelle anvendelse, for derved eventuelt at naa frem til et kriterium for afgraensningen. I én af afgoerelserne naaede Domstolen saaledes frem til, at en saerlig forbrugsafgift, der blev opkraevet ved levering og indfoersel af personbiler, ikke var en generel afgift. Domstolen udtalte, at der ikke var tale om en generel afgift, idet den kun belastede helt bestemte varegrupper, nemlig personbiler og motorcykler (16).

29 Domstolen naaede til samme resultat i en sag, hvori en kommune havde indfoert en afgiftsordning, der gik ud paa, at enhver, som loebende eller lejlighedsvis organiserede offentlige forestillinger eller forlystelser, og som herfor opkraevende entré af publikum eller deltagere, skulle svare en saerlig afgift af bruttobeløbet af alle indtaegter. Domstolen fandt ikke, at afgiften var generel, da den kun blev opkraevet for en begraenset kategori af goder og tjenesteydelser (17).

30 Endelig har Domstolen med hensyn til et tillægsbidrag til en Cassa di Previdenza, som alle advokater, der drev virksomhed i Italien, skulle vaere tilsluttet, fastslaaet, at bidraget ikke var en generel afgift. Alle advokater skulle af honorarer, der indgik i deres aarsomsaetning med henblik paa mervaerdiafgiften, beregne et tillæg efter en bestemt procentsats og indbetale et hertil svarende beløb til Cassa di Previdenza. Ogsaa i dette tilfaelde udtalte Domstolen, at tillægsbidraget ikke var en afgift, der anvendtes generelt, idet bidraget kun skulle indbetales af advokater og ikke af alle honorarer, men kun af vederlag for ydelser i forbindelse med retssager (18).

31 Heraf fremgaar det, at en afgift ikke betragtes som generel, naar den kun paalaegges ganske bestemte goder, former for virksomhed eller persongrupper. Herefter kunne man i det nu foreliggende tilfaelde laegge til grund, at Kammerumlage - paa tilsvarende maade som i den sidstnaevnte dom - kun er paalagt en bestemt persongruppe, dvs. handelskamrenes medlemmer, og at bidraget ikke kan opfattes som generelt.

32 Dette forekommer dog problematisk. Ganske vist skal nogle virksomheder - som det fremgaar af parternes indlaeg - ikke betale KU I (f.eks. hvis deres aarlige omsaetning ikke udgoer over 2 mio. ATS). Dette indebaerer imidlertid ikke, at KU I kun skal betales af bestemte persongrupper og dermed af bestemte former for virksomhed og transaktioner. Tvaertimod er alle erhvervsdrivende inden for alle erhvervssektorer underkastet KU I. Dette er i overensstemmelse med HKG's formaal, som er, at saa vidt muligt alle, der har fordel af handelskamrene, ogsaa deltager i finansieringen af dem. Personkredsen er i HKG's § 1, stk. 1, og § 3, stk. 2 og 3, afgraenset saa vidt, at den oestrigske regerings udtalelser om, at kun nogle virksomheder skal betale KU I, ikke uden videre kan antages at vaere rigtige. Eventuelt kunne man endog snarere betragte de undtagelser, regeringen har naevnt, som en bekraeftelse af reglen om, at KU I anvendes generelt.

33 Ser man imidlertid paa reglerne for kreditinstitutter og forsikringsselskaber, for hvilke der gaelder en anden beregningsmetode end paa grundlag af transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled, kunne man naa til et andet resultat. Ogsaa denne undtagelse foerer dog kun til, at bestemte virksomhedskategorier og former for virksomhed holdes ude fra det omraade, paa hvilket KU I beregnes ud fra transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled. For at fastslaa, at afgiften ikke er generel, maa det imidlertid kraeves, at afgiften (eller bidraget) kun er paalagt ganske bestemte persongrupper, goder eller former for virksomhed. KU I skal imidlertid som hovedregel svares inden for en stor del af erhvervslivet eller for en stor del af de forskellige former for erhvervsmaessig virksomhed. Det kan derfor ikke naegtes, at KU I er af generel karakter i sjette direktivs forstand.

3.2 KU I er formaalsbestemt

34 Herefter skal der tages stilling til, om ikke allerede det forhold, at KU I specielt er blevet indfoert til finansiering af handelskamrene, maa antages at medfoere, at KU I ikke er en afgift, der har karakter af omsaetningsafgift i artikel 33's forstand, selv om den gaelder generelt for visse transaktioner. I denne sammenhaeng skal der henvises til i Wilmot-dommen, hvori Domstolen skulle tage stilling til et solidaritetsbidrag til finansiering af sociale sikringsordninger. Bidragene, som var blevet indfoert specielt til finansiering af ordningerne, skulle betales paa grundlag af virksomhedernes eller visse grupper af virksomheders aktiviteter, og de blev beregnet ud fra den samlede aarlige omsaetning uden direkte at paavirke priserne paa varer og tjenesteydelser (19). Ogsaa i dette tilfaelde lagde Domstolen artikel 33's funktion til grund, nemlig at forhindre, at det faelles mervaelaefgiftssystemets funktion bringes i fare. Domstolen udtalte endvidere, at formaalet med artikel 33 »saaledes ikke [kan] antages at vaere at forbyde medlemsstaterne at opretholde eller indfoere afgifter, som ikke er fiskale, men som er indfoert med det saerlige formaal at skaffe midler til saerlige ordninger, baseret paa virksomhedernes eller visse grupper af virksomheders aktiviteter, og beregnet paa grundlag af den samlede aarlige omsaetning uden direkte at paavirke prisen paa varer og tjenesteydelser« (20).

35 Heraf kunne man eventuelt slutte, at heller ikke et »medlemskontingent« til finansiering af en selvstyrende institution kan betragtes som en skat eller afgift i artikel 33's forstand. I denne forbindelse skal det dog tages i betragtning, at grunden til, at artikel 33 ikke fandt anvendelse i Wilmot-sagen, ikke kun var, at afgiften var indfoert til finansiering af sociale sikringsordninger, men ogsaa at afgiften ikke havde mervaelaefgiftens vaesentligste kendetegn. Ogsaa i dette tilfaelde blev der saaledes lagt vaegt paa mervaelaefgiftens vaesentligste kendetegn.

36 Herefter skal ogsaa KU I bedømmes ud fra merværdiafgiftens væsentligste kendetegn. Som allerede omtalt har KU I det første af disse kendetegn, idet bidraget generelt beregnes ud fra bestemte transaktioner.

3.3 Afgrænsningen af de transaktioner, der danner grundlag for beregningen af KU I

37 I denne forbindelse kan det eventuelt ogsaa have betydning, hvilke transaktioner der danner grundlag for beregningen. Dette punkt skal behandles her, idet spørgsmålet om det andet kriterium - dvs. proportionaliteten - maa besvares forskelligt, alt efter hvilke transaktioner der lægges til grund. Som allerede nævnt fremgaar det af det første momsdirektivs artikel 2, at det fælles merværdiafgiftssystem bygger paa den grundsætning, at der paa ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift. I sjette direktivs artikel 2 bestemmes det, at merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.

Ved en afgiftspligtig person forstås i sjette direktiv enhver, der selvstændigt og uanset stedet udoever økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (21). Det afgørende i henhold til sjette direktiv er saaledes den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, idet den afgiftspligtiges levering af goder og tjenesteydelser, dvs. af ham gennemførte transaktioner, er undergivet merværdiafgift. Dette fremgaar ogsaa af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), hvori beskatningsgrundlaget fastlægges. Ved levering af goder og tjenesteydelser er beskatningsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage for de pågældende transaktioner. Dette betyder, at den, der udfører transaktionerne, ogsaa er den afgiftspligtige i sjette direktivs forstand.

38 I forbindelse med KU I er det imidlertid netop ikke den bidragspligtige erhvervsdrivendes transaktioner, som danner grundlag for bidragsberegningen, og som direkte belastes gennem bidraget. Grundlaget for beregningen er derimod den moms, handelskammermedlemmet har betalt til sine leverandører sammen med prisen. Det er saaledes leverandørens transaktioner, der lægges til grund for beregningen af Kammerumlage. Den østrigske regering har anført, at dette maa indebaere, at KU I ikke er en omsætningsafgift i artikel 33's forstand.

39 Man kunne kun lægge til grund, at der skete en afgiftspålæggelse paa handelskammermedlemmets transaktioner, hvis den bidragspligtige erhvervsdrivende lagde det skyldige bidragsbeløb paa prisen for leveringen af sine goder eller tjenesteydelser, for derved at overvælte bidraget paa det næste forbrugerled. Her maa man dog ikke overse, at der ikke bestaar en direkte sammenhæng mellem den betalte KU I og de transaktioner, handelskammermedlemmet har gennemført. Som repræsentanten for Finanzlandesdirektion fuer Salzburg har forklaret under den mundtlige forhandling ved hjælp af et eksempel, skal der ikke ved enhver transaktion, der er gennemført af handelskammermedlemmet, beregnes KU I. Hvis den pågældende erhvervsdrivende fuldt ud har fremstillet den leverede vare i egen produktion, uden hertil at benytte ydelser leveret af andre erhvervsdrivende, skal der ikke beregnes KU I. KU I er dermed ikke inkluderet i varens pris, heller ikke som et element i priskalkulationen.

40 Selv hvis man omvendt kunne fastslaa, at der i alle tilfælde, hvor der skal betales KU I, ogsaa er gennemfoert en hertil svarende transaktion fra handelskammermedlemmets side, bestaar der dog ikke i forbindelse med KU I den i merværdiafgiftssystemet noedvendige sammenhaeng mellem afgiftspaalæggelsen og den paagaeldende transaktion. Dette bliver klart, naar man ser paa det naeste kriterium, der skal tages stilling til, nemlig kravet om, at skatten eller afgiften er noejagtigt proportional med godernes eller tjenesteydelsernes pris.

3.4 KU I's proportionalitet

41 Kommissionen har anfoert, at KU I er proportionalt. Til stoette herfor har Kommissionen henvist til ordlyden af HKG's § 57, hvorefter bidraget principielt opkraeves i forhold til, i hvilket omfang de erhvervsdrivende goer brug af handelskamrene. I henhold til § 57 sker dette naermere bestemt ved, at denne proportionalitet »ogsaa skal beregnes ud fra forholdet mellem bidragsbeløbene og forskellen mellem indkøbs- og salgspriserne«. Denne formulering er dog for upraecis til at kunne danne grundlag for en proportionalitet. I hvilke tilfælde KU I rent faktisk er proportionalt med brugen af handelskamrene, vil saaledes fortsat vaere et fortolkningsspoergsmaal, fordi proportionaliteten »ogsaa«, dvs. »blandt andet« skal beregnes ud fra forholdet mellem bidragsbeløbene og forskellen mellem indkøbs- og salgspriserne, dvs. fortjenesten. Ifølge de oplysninger, der er givet under den mundtlige forhandling, betragtes proportionaliteten ogsaa kun som et overordnet princip og som et program, der foelges i forhold til de enkelte virksomheder ved anvendelse af forskellige beregningsmetoder. En af disse beregningsmetoder er, at man tager udgangspunkt i transaktioner i det forudgaaende omsætningsled. Hermed er det imidlertid ikke godtgjort, at denne beregningsmetode faktisk foerer til en bidragsbetaling, der er noejagtigt proportional med prisen for leveringerne eller tjenesteydelserne.

42 Til stoette for, at KU I er proportionalt, har Kommissionen endvidere anfoert, at bidraget »beregnes paa grundlag af omsætningsafgiften« (22) og allerede af denne grund »faar del i dennes proportionalitet«. Hertil maa det siges, at den omsætningsafgift, som handelskammermedlemmet betaler sammen med prisen, og som ligger til grund for beregningen af KU I, beror paa leverandoerens transaktioner, dvs. paa transaktioner i det forudgaaende omsætningsled. Denne afgift er noejagtigt proportional med prisen for de goder, leverandoeren stiller til raadighed. Da KU I udgoer en promillesats af denne omsætningsafgift, kan man gaa ud fra, at ogsaa KU I er noejagtigt proportional med prisen paa disse leverede goder og tjenesteydelser. De transaktioner, der er relevante i den foreliggende sammenhaeng, er dog, som allerede naevnt, ikke transaktionerne i det forudgaaende omsætningsled, men dem, handelskammermedlemmet selv har gennemfoert. Det er tvivlsomt, om der ogsaa bestaar en proportionalitet i forhold til disse transaktioner.

43 Selv hvis man antager, at handelskammermedlemmet lægger det betalte KU I paa prisen for de af medlemmet leverede goder og tjenesteydelser, kan det ikke antages, at bidragsbeløbet er noejagtigt proportionalt med godernes eller tjenesteydelsernes pris. KU I's stoerrelse afhaenger af de leverancer, handelskammermedlemmet har brug for til sine egne transaktioner. Prisen for de af kammermedlemmet leverede goder og tjenesteydelser beror imidlertid ikke kun paa omfanget af de noedvendige leverancer, men ogsaa paa omfanget af kammermedlemmets egne ydelser. Disse kan vaere af forskelligt omfang og kan derfor ogsaa i forskelligt omfang indgaa i prisen for det endelige produkt. Repraesentanten for Finanzlandesdirektion fuer Salzburg har saaledes under den mundtlige forhandling henvist til, at værdiskabelsen kan vaere forskellig i de enkelte erhvervssektorer og endog i virksomhederne inden for en erhvervssektor, alt efter om det lykkes for den erhvervsdrivende at anvende de benyttede ressourcer optimalt. En erhvervssektor med stor ydeevne er f.eks. bank- og forsikringsvaesenet. I denne sektor betales der kun ringe beløb i moms af leveringer af goder eller tjenesteydelser. Dette medfoerer, at der trods hoej ydeevne kun ville bestaa en pligt til at betale KU I med forholdsvis smaa beløb. Dette maa ogsaa antages at vaere grunden til, at man ved udformningen af HKG har indfoert saerreglen i § 57, stk. 2, om, at

KU I for disse virksomheder ikke beregnes ud fra transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled.

44 Af de naevnte grunde ses det ikke, at KU I i alle tilfaelde skulle vaere noejagtigt proportionalt med godernes pris. Dette tyder paa, at KU I - som bl.a. den oestrigske og den tyske regering har anfoert - i realiteten kun er et omkostningselement, der som andre omkostningselementer indgaar i slutproduktets pris, men ikke kan betragtes som en mervaerdiafgift.

45 Det maa derfor antages, at KU I ikke paalaegges de af handelskammermedlemmerne gennemfoerte transaktioner paa en maade, der svarer til mervaerdiafgiften, og heller ikke er noejagtigt proportionalt med prisen for de goder eller tjenesteydelser, handelskammermedlemmerne leverer.

46 I det foelgende skal der tages stilling til, om det kan foere til en aendring af det resultat, jeg hidtil er naaet frem til, hvis man ser paa de transaktioner, der gennemfoeres af handelskammermedlemmets leverandoer. Saaledes har ogsaa Kommissionen under den mundtlige forhandling henvist til, at modtagelse af en ydelse inden for mervaerdiafgiftssystemet altid modsvares af, at en ydelse praesteres.

47 Man kunne for saa vidt argumentere for, at det afgoerende i forbindelse med artikel 33 kun er, at transaktioner - uanset hvilken erhvervsdrivendes transaktioner der er tale om - paalaegges en afgift paa en maade, der svarer til mervaerdiafgiften. Hvis man i overensstemmelse hermed kun lagde de transaktioner, der er gennemfoert af handelskammermedlemmets leverandoer til grund, kunne man antage, at det var disse transaktioner, der blev paalagt en afgift, idet KU I beregnes af disse. KU I er som allerede paavist ogsaa proportionalt med prisen for de leverede goder og tjenesteydelser i forbindelse med disse transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled. Der skal dog goeres opmaerksom paa, at det her ikke er leverandoeren, der skal betale KU I (dvs. den, der har gennemfoert transaktionerne), men modtageren af goderne eller tjenesteydelserne.

48 Dette forhold foerer ikke noedvendigvis til, at afgiftspaalaeggelsen i form af KU I skal anses for ikke at svare til mervaerdiafgiften. Ogsaa inden for mervaerdiafgiftssystemet er det nemlig reelt modtageren af ydelsen, der betaler mervaerdiafgiften. Afgiften betales af ydelsesmodtageren sammen med prisen til leverandoeren, der derefter indbetaler den til den kompetente afgiftsmyndighed (efter fradrag af den moms, leverandoeren selv har betalt for transaktioner i det forudgaaende omsaetningsled). Mervaerdiafgiftssystemet er indrettet saaledes, at afgiften overvaeltes paa det naeste produktionsled. Ogsaa i forbindelse med KU I er det modtageren af goderne og tjenesteydelserne, der betaler bidraget. Forskellen i forhold til mervaerdiafgiften bestaar i, at modtageren ikke betaler bidragsbeloebet til leverandoeren, men selv skal indbetale det.

49 For saa vidt kunne man antage, at der i forbindelse med KU I - ud fra en rent principiel betragtning - sker en afgiftspaalaeggelse paa transaktioner paa en maade, der svarer til mervaerdiafgiften. Det er dog tvivlsomt, om ogsaa de oevrige kriterier for mervaerdiafgiften er opfyldt, hvis forholdet betragtes paa denne maade.

3.5 Muligheden for at overvaelte udgiften til KU I paa den endelige forbruger

50 Som Domstolen har fastslaaet, kan en afgift kun have karakter af en omsaetningsafgift i artikel 33's forstand, hvis den kan overvaeltes paa forbrugeren (23). Dette betyder ogsaa, at godet, efter at det er solgt til den endelige forbruger, som ikke er afgiftspligtig, fortsat er belastet med et momsbeloeb, som er proportionalt med den pris, forbrugeren har betalt til sin leverandoer (24). Inden for mervaerdiafgiftssystemet betales momsen, indtil stadiet for den endelige forbruger, altid af modtageren til leverandoeren, der paa sin side indbetaler afgiften efter fradrag af den afgift, han har betalt som modtager af andre ydelser. Samtidig er mervaerdiafgiften altid noejagtigt proportional med de leverede goders og tjenesteydelsers pris, og dette gaelder ogsaa for den

moms, den endelige forbruger skal betale.

51 For saa vidt angaar KU I er det imidlertid leveringen til handelskammermedlemmet, der er den transaktion, der paalaegges afgift, og KU I betales af modtageren. Ved leveringen til den endelige forbruger, der ikke er handelskammermedlem, skal der saaledes ikke betales bidrag, da dette har skullet svares i det forudgaaende led i forbindelse med leveringen til den sidste erhvervsdrivende, der ogsaa har indbetalt det. Selv hvis det maa antages, at denne sidste erhvervsdrivende i produktionskaeden overvaelter bidragsbetalingen paa den endelige forbruger, er dette ikke den afgiftspaalaaeggelse af den endelige forbruger, der skal foretages efter det sjette direktiv. Der er ikke tale om en direkte overvaeltning af afgiften paa modtageren af en afgiftsbelagt levering, men om en afgiftspaalaaeggelse - gennem en priskalkulation - som allerede finder sted i et efterfoelgende led. Desuden er KU I som allerede paavist ikke noejagtigt proportionalt med den pris, den endelige forbruger skal betale.

3.6 Opkraevning af KU I i alle produktions- og handelsled

52 Hermed staar det ogsaa fast, at det tredje kriterium, Domstolen har opstillet, ikke er opfyldt, idet KU I ikke bliver opkraevet i alle produktions- og handelsled (til og med detailhandelsledet). Det sidste led - den proportionale overvaeltning paa forbrugeren - mangler.

53 Dette kunne efter omstaendighederne forholde sig anderledes, hvis man alligevel lagde vaegt paa handelskammermedlemmets transaktioner. Da erhvervsdrivende i alle produktions- og handelsled er handelskammermedlemmer, kunne man haevde, at KU I principielt opkraeves i alle produktions- og handelsled. Her skal det dog erindres, at KU I - hvis denne opfattelse foelges - ikke opkraeves proportionalt.

3.7 KU I's sammenhaeng med merværdien

54 Hvad angaar det fjerde kriterium, at en afgift svares ud fra merværdien af goder og tjenesteydelser, er det ubestrideligt, at KU I ikke paalaegges godernes merværdi, da bidraget kun beregnes paa grundlag af den indgaaende afgift, dvs. den moms, der skal betales af leverancer til handelskammermedlemmet. Det omtvistede punkt er derimod, om en skat eller en afgift i artikel 33's forstand ubetinget skal opfylde dette kriterium. Hvis man ser paa Domstolens praksis, er det ganske vist flere gange blevet fastslaaet, at en afgift ikke har kunnet opfattes som en merværdiafgiftslignende afgift, bl.a. fordi den ikke blev paalagt goders merværdi (25). Kommissionen har haevdet det modsatte, idet den har henvist til Domstolens dom i Dansk Denkvit-sagen, hvori det hedder, at en afgift ikke i alle henseender skal svare til momsen, for at den kan anses for at have karakter af en omsaetningsafgift (26). Domstolen udtalte dog endvidere, at »det er tilstraekkeligt, at den udviser momsens vaesentligste kendetegn« (27). Til disse vaesentligste kendetegn, som Domstolen har opstillet, hoerer det imidlertid, at en afgift paalaegges goders og tjenesteydelsers merværdi. Herefter vil det - for at en skat eller en afgift ikke skal vaere forenelig med merværdiafgiftssystemet i henhold til artikel 33 - vaere noedvendigt, at den paalaegges goders og tjenesteydelsers merværdi.

55 Det skal dog fremhaeves, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at en skat eller en afgift »under alle omstaendigheder« maa anses for at vaere paalagt omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa en maade, der svarer til merværdiafgiften, naar den har momsens vaesentligste kendetegn (28). Heraf kan man imidlertid ikke slutte, at en afgiftspaalaaeggelse i strid med artikel 33 ikke alligevel kan forekomme, hvis et af disse kendetegn - specielt sammenhaengen med merværdien - ikke er til stede. Dette tyder ogsaa selve formuleringen af artikel 33 paa, idet det af bestemmelsen kun fremgaar, at generelt alle skatter og afgifter, som ikke har karakter af omsaetningsafgifter, kan opretholdes. Herefter kunne man efter omstaendighederne ogsaa anse en omsaetningsafgift, der ikke paalaegges goders eller tjenesteydelsers merværdi, for i henhold til artikel 33 at vaere uforenelig med merværdiafgiftssystemet. I saa fald maatte det da efterproeves, om skatten eller afgiften - uanset

at dette ene kendetegn ikke forelæ - udgjorde en afgiftspaalægelse af betydning for det fælles merværdiafgiftssystemets funktion på en måde, der svarede til merværdiafgiften. Da det imidlertid i den foreliggende sag af andre grunde (manglende proportionalitet eller mulighed for at overvælte på den endelige forbruger) allerede står fast, at en afgiftspaalægelse svarende til merværdiafgiften ikke finder sted, kan det forhold, at et yderligere væsentligt kriterium - nemlig sammenhængen med merværdien - ikke foreligger, kun bekræfte, at det fælles merværdiafgiftssystem ikke bringes i fare.

56 Det må derfor antages, at KU I, som denne sag drejer sig om, ikke er en omsætningsafgiftslignende afgift som omhandlet i sjette direktivs artikel 33. KU I er derimod et omkostningselement, som kan belaste godernes pris, og som tjener til finansiering af en selvstyrende institution. Selv om KU I således pålægges transaktioner, sker det ikke på en måde, der er i strid med artikel 33, da bidraget ikke skal svares ud over momsen, men - som en særafgift - kun beregnes ud fra den indgående moms.

57 Det andet præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 33 ikke er til hinder for opkrævning af KU I.

II - Efterprøvelse i forhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 (første præjudicielle spørgsmål)

58 Den forelæggende ret har endvidere - med sit første præjudicielle spørgsmål - spurgt, om KU I er foreneligt med sjette direktivs artikel 17. I artikel 17 er der fastsat bestemmelser om fradrag for indgående afgift, som gør det muligt, at merværdiafgift kun pålægges goders og tjenesteydelsers merværdi. Efter Kommissionens opfattelse er der her tale om en tilsidesættelse af artikel 17, da fradraget for indgående afgift reduceres på grund af, at KU I beregnes ud fra transaktionerne i det forudgående omsætningsled, der også danner grundlag for opførelsen af fradraget for indgående afgift. De øvrige parter i sagen har givet udtryk for det modsatte synspunkt. Således har f.eks. den østrigske og den tyske regering anført, at der højst sker en rent regnskabsmæssig reduktion af fradraget for indgående afgift.

59 Det forekommer ikke at være nødvendigt også at foretage en efterprøvelse af KU I i forhold til sjette direktivs artikel 17. Efter at det er fastslået, at KU I i henhold til artikel 33 er foreneligt med merværdiafgiftssystemet, selv om bidraget pålægges bestemte transaktioner, ville en yderligere efterprøvelse gøre den allerede foretagne gennemgang ud fra artikel 33 overflødig. Artikel 33 indeholder bestemmelserne om afgrænsningen af de skatter og afgifter, medlemsstaterne fortsat lovligt kan opkræve, over for merværdiafgiften. Kun ud fra artikel 33 kan det således også afgøres, hvilke skatter og afgifter medlemsstaterne kan opretholde ud over merværdiafgiften. Naar først det er fastslået, at en afgift i det hele taget - ud fra dens objektive kendetegn - er forenelig med hele merværdiafgiftssystemet, kan der ikke på ny foretages en efterprøvelse af dens forenelighed på enkelte punkter. For så vidt en afgift er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 33, er det de relevante (nationale) regler, der er gældende, og ikke bestemmelserne i sjette direktiv. Hvis det forholdt sig anderledes, ville det føre til en begrænsning af kompetencen på nationalt plan, og dette ville også være i strid med subsidiaritetsprincippet. De skatter og afgifter, der er tilladte efter artikel 33, kan derfor betragtes isoleret, dvs. uafhængigt af bestemmelserne i sjette direktiv. Dette medfører også, at selv en »modstrid« med enkelte bestemmelser i sjette direktiv er uden betydning, fordi disse bestemmelser kun gælder for afgifter inden for selve merværdiafgiftssystemet. En efterprøvelse ud fra artikel 17 er derfor kun mulig inden for rammerne af selve merværdiafgiftssystemet.

60 Dette er også resultatet, hvis man ser på Domstolens praksis vedrørende artikel 17. Domstolen har ud fra artikel 17 taget stilling til forskellige bestemmelser, enten om undtagelser fra sjette direktiv (29), om et ændret beskætningsgrundlag for merværdiafgiften (30), eller om forskellige betalingsfrister for merværdiafgift og importafgift (31). Der har således i alle tilfælde været tale om bestemmelser vedrørende momsopkrævningen ifølge sjette direktiv. Selv i det tilfælde, at en nyindført afgift ikke er en selvstændig afgift i forhold til merværdiafgiften, er

tilfaeldet blevet behandlet ud fra sjette momsdirektivs artikel 33 og ikke ud fra direktivets artikel 17 (32).

61 Selv hvis man ser paa, om der sker en tilsidesaettelse af artikel 17, naar man frem til, at der kun rent regnskabsmaessigt kan opstaa en reduktion af det indgaaende afgiftsbeloeb. Der findes ingen direkte sammenhaeng mellem muligheden for at goere et fradrag for indgaaende afgift gaeldende og opkraevningen af KU I. Der opkraeves saaledes ogsaa KU I, selv om handelskammermedlemmet ikke har mulighed for at goere et fradrag for indgaaende afgift gaeldende.

III - Foreligger der en tilsidesaettelse af EF-traktatens artikel 5?

62 Kommissionen har under den mundtlige forhandling endvidere fremfoert muligheden for at betragte KU I som et indirekte indgreb i merværdiafgiftssystemet, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 5. De afgørelser, Kommissionen har henvist til i denne sammenhaeng (33), angaar dels direkte skatter - altsaa ikke momsen - dels spoergsmaalet om en kraenkelse af arbejdskraftens frie bevaegelighed eller af forbuddet mod forskelsbehandling gennem momsopkraevning eller opkraevning af afgifter. I disse tilfaelde, dvs. hvor der sker en tilsidesaettelse af en af de grundlaeggende friheder eller af forbuddet mod forskelsbehandling, har Domstolen da - naar medlemsstaterne har haft kompetencen - grebet tilbage til artikel 5. I den foreliggende sag goeres det dog hverken gaeldende, at der er sket en tilsidesaettelse af en af de grundlaeggende friheder eller af forbuddet mod forskelsbehandling. Det synes heller ikke at vaere paakraevet at gribe tilbage til artikel 5 i dette tilfaelde, da der her findes saerregler om afgraensningen, nemlig i artikel 33, og der heller ikke ses at foreligge et ureguleret omraade.

63 Hertil kommer, at artikel 5 foerst og fremmest angaar grundlaeggende principper af almindelig karakter. Det er yderst tvivlsomt, om punktuelle bestemmelser inden for merværdiafgiften kan henregnes hertil. De almindelige principper i denne forstand er - som det fremgaar af betragtningerne til sjette direktiv (34) - snarere principperne om fri handel, forhindring af konkurrencefordrejninger og fjernelse af formaliteter ved graensepassagen. Formaalet er ogsaa at etablere et faelles grundlag for Faelleskabets egne indtaegter, idet disse ville blive formindsket, hvis skatter og afgifter blev taget ud af merværdiafgiftssystemet for at blive opkraevet saerskilt eller ud over merværdiafgiften. Ingen af disse grunde goer sig gaeldende for KU I's vedkommende, og der sker saaledes heller ikke under denne synsvinkel en afgiftspaalaeggelse af omsaetningen af varer og tjenesteydelser.

Selv hvis man indtog det modsatte synspunkt, maatte det tages i betragtning, at KU I paa grund af bidragets ringe stoerrelse ikke foerer til fordrejninger, saa meget mere som lovgiver med hensyn til selve momssatserne har tilladt langt stoerre udsving.

IV - Sammenfatning

64 Sammenfattende kan det siges, at KU I ikke er en afgift, der har merværdiafgiftens vaesentligste kendetegn. Der er heller ikke tale om et indgreb i merværdiafgiftssystemet gennem en afgiftspaalaeggelse paa omsaetningen af varer og tjenesteydelser. KU I er herefter tilladt i henhold til artikel 33.

65 Formaalet med KU I er hverken at omgaa eller korrigere merværdiafgiften eller at indføre en i det væsentlige tilsvarende afgift ud over merværdiafgiften. Formaalet er udelukkende at lade handelskammermedlemmerne finansiere en lovbestemt interesserepræsentation. Som grundlag for beregningen har man truffet det ikke netop lykkelige valg at bedømme handelskammermedlemmernes ydeevne ud fra beløbene for den indgående moms, sandsynligvis af rent praktiske grunde, fordi disse beløb ud fra oplysninger, der er givet i en anden sammenhæng, let kan fremskaffes og kontrolleres.

V - Subsidiaere bemærkninger om dommens tidsmæssige virkninger

66 For det tilfælde, at Domstolen ikke skulle følge mit forslag til afgørelse, men derimod nægte at tiltræde, at KU I ikke er foreneligt med merværdiafgiftssystemet, skal jeg behandle det spørgsmål om en tidsmæssig begrænsning af dommens virkninger, som den østrigske regering subsidiaert har rejst.

67 Det er ikke Domstolens opgave principielt at tage stilling til, om KU I generelt er tilladt. Dette hører under de nationale domstoles kompetence. Domstolen har kun til opgave at efterprøve, om den påståede KU I beregnes på, dvs. ud fra transaktioner i et forudgående omsætningsled, er forenelig med Fællesskabets merværdiafgiftssystem. Hvis dette besvares benægtende, indebærer det ikke uden videre, at KU I ikke længere må opkræves. Man skal i så fald kun finde frem til et andet beregningssystem, som er foreneligt med merværdiafgiftssystemet. Af denne grund ville en tidsmæssig begrænsning af dommen være hensigtsmæssig, da den ikke kan føre til en tilbageføring for allerede forløbne tidsrum, men kun til en omberegning af KU I på et niveau, der ikke afviger væsentligt fra det tidligere.

68 Selv hvis Domstolen skulle finde, at der er sket en tilsidesættelse, ville denne - på grund af den komplicerede problemstilling - ikke uden videre have været indlysende. Dette forholdt sig anderledes i Dansk Denkvit-sagen, hvori Kommissionen allerede få uger efter indførelsen af den pågældende afgift havde gjort den danske regering opmærksom på de problemer, den kunne give anledning til i forbindelse med artikel 33. På denne baggrund fandt Domstolen ikke anledning til at begrænse dommens tidsmæssige virkninger (35). Da det i den foreliggende sag ikke uden videre har været muligt at erkende, at der kunne foreligge en tilsidesættelse af artikel 33, kan der eventuelt foretages en begrænsning af de tidsmæssige virkninger.

C - Forslag til afgørelse

69 På denne baggrund foreslår jeg følgende besvarelse af de præjudicielle spørgsmål:

Artikel 33 i Rådets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er ikke til hinder for, at en medlemsstat opkræver et bidrag, som efter en fast sats beregnes på følgende grundlag:

a) den omsætningsafgift, der skal svares på grund af leveringer eller andre ydelser til den bidragspligtige til brug for dennes virksomhed fra andre virksomheder, bortset fra tilfælde af virksomhedsoverdragelser, og

b) den omsætningsafgift, der skal svares af den bidragspligtige på grund af indførsel af goder eller erhvervelser inden for Fællesskabet til brug for den bidragspligtiges virksomhed.

Herefter er det ikke påkrævet at tage stilling til sjette direktivs artikel 17.

(1) - EFT L 145, s. 1.

(2) - HKG's § 57, stk. 7 og 8.

(3) - Forelaeggelseskendelsen, s. 7 ff.

(4) - Forelaeggelseskendelsen, s. 9.

(5) - EFT L 376, s. 1.

(6) - Dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 10 og 12.

(7) - Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22, dommen i de forenede sager 93/98 og 94/88, jf. ovenfor i fodnote 6, præmis 14, og dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 9.

(8) - Kerrutt-dommen, jf. ovenfor i fodnote 7, præmis 22, og Wisselink-dommen, jf. ovenfor i fodnote 6, præmis 14.

(9) - Forslag til afgørelse fremsat den 30.1.1992 i sag C-200/90, Dansk Denkvit, Sml. 1992 I, s. 2217, særlig s. 2235.

(10) - Dom af 27.11.1985, sag 295/84, Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 14.

(11) - Raadets første direktiv (67/227/EOEF) af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

(12) - Wilmot-dommen, jf. ovenfor i fodnote 10, præmis 16.

(13) - Dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9 f., og dommen i sagen Dansk Denkvit, præmis 11.

(14) - Bozzi-dommen, jf. ovenfor i fodnote 13, præmis 12, dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, Wisselink-dommen, jf. ovenfor i fodnote 6, præmis 6, Giant-dommen, jf. ovenfor i fodnote 7, præmis 11 og 12, og dommen i sagen Dansk Denkvit, jf. ovenfor i fodnote 9, præmis 11.

(15) - Bergandi-dommen, jf. ovenfor i fodnote 14, præmis 8, og dom af 26.6.1997, forenede sager C-370/95, C-371/95 og C-372/95, Careda m.fl., Sml. I, s. 3721, præmis 15.

(16) - Wisselink-dommen, jf. ovenfor i fodnote 6, præmis 20.

(17) - Giant-dommen, jf. ovenfor i fodnote 7, præmis 14.

(18) - Bozzi-dommen, jf. ovenfor i fodnote 13, præmis 14.

(19) - Wilmot-dommen, jf. ovenfor i fodnote 10, præmis 16.

(20) - Jf. fodnote 19.

(21) - Sjette direktivs artikel 4, stk. 1. De af bestemmelsen omfattede former for oekonomisk virksomhed er i henhold til artikel 4, stk. 2, alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som oekonomisk virksomhed betragtes ogsaa transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle og immaterielle goder med henblik paa opnaaelse af indtaegter af en vis varig karakter.

(22) - Der er her tale om den omsaetningsafgift, som er inkluderet i den pris, handelskammermedlemmet skal betale.

(23) - Careda-dommen, jf. ovenfor i fodnote 15, praemis 15.

(24) - Dom af 4.2.1988, sag 391/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 579, praemis 23.

(25) - Giant-dommen, jf. ovenfor i fodnote 7, praemis 14, Bozzi-dommen, jf. ovenfor i fodnote 13, praemis 16, og dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, praemis 17.

(26) - Jf. ovenfor i fodnote 9, praemis 14.

(27) - Jf. fodnote 26.

(28) - Bozzi-dommen, jf. ovenfor i fodnote 13, praemis 9, domme af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, praemis 14, og sag C-28/96, Fricarnes, Sml. I, s. 4939, praemis 37.

(29) - Dom af 29.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797.

(30) - Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883.

(31) - Dom af 10.7.1984, sag 42/83, Dansk Denkvit, Sml. s. 2649.

(32) - Dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, jf. ovenfor i fodnote 24.

(33) - Dom af 15.1.1986, sag 44/84, Hurd, Sml. s. 29, af 6.7.1988, sag 127/86, Ledoux, Sml. s. 3741, og af 3.5.1994, sag C-47/93, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 1593.

(34) - Anden, tredje og fjerde betragtning til sjette direktiv samt beslutning med udtalelse fra Europa-Parlamentet om forslaget fra Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber til Raadet til et sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Faelles regler om merværdiafgiften: faelles beskatningsgrundlag (EFT C 40 af 8.4.1974, s. 34).

(35) - Jf. ovenfor i fodnote 13, praemis 20-23.