

61996C0318

Conclusie van advocaat-generaal Alber van 20 november 1997. - SPAR Österreichische Warenhandels AG tegen Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Verwaltungsgerichtshof - Oostenrijk. - Artikel 33 van de Zesde richtlijn - Omzetbelasting - Bijdrage aan apparaatskosten van kamers van koophandel ("Kammerumlage"). - Zaak C-318/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-00785

Conclusie van de advocaat generaal

A - Inleiding

I - Probleemstelling

1 In deze prejudiciële procedure stelt het Verwaltungsgerichtshof Wien het Hof vragen over de verenigbaarheid van de Oostenrijkse Kammerumlage (bestemd voor de financiering van de kamers van koophandel) met het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, neergelegd in de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(1) (hierna: "Zesde richtlijn").

2 Het betreft in het bijzonder de volgende twee vragen:

- Is de Kammerumlage I een heffing met het karakter van omzetbelasting, zodat zij ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden is (tweede prejudiciële vraag), en*
- is de Kammerumlage I een naar gemeenschapsrecht ontoelaatbare beperking van het in artikel 17 van de Zesde richtlijn neergelegde recht op aftrek van voorbelasting (eerste prejudiciële vraag), nu zij is gekoppeld aan het bedrag van de voorbelasting als maatstaf van heffing en dit daardoor wordt verlaagd?*

II - Karakter en berekeningswijze van de Kammerumlage

3 De Kammerumlage dient ter financiering van de taken van de kamers van koophandel, waartoe onder meer de behartiging van de belangen van alle leden van deze kamers behoort. Ingevolge § 3, lid 2, Handelskammergesetz zijn lid van de kamer van koophandel "alle natuurlijke en rechtspersonen alsmede alle vennootschappen onder firma of handelsvennootschappen die een zelfstandige onderneming exploiteren in ambacht, industrie, handel, geld-, krediet- en verzekeringswezen, vervoer en toerisme". De kamers van koophandel hebben wettelijk de vorm van een vereniging met verplicht lidmaatschap.

4 Naast de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van hun leden moeten de kamers van koophandel volgens de verwijzende rechter ook bijkomende werkzaamheden verrichten ten behoeve van de staat. De bij wet aan de kamers van koophandel opgedragen taken bestaan voor een aanzienlijk deel in de medewerking aan de uitoefening van de drie staatsfuncties.

5 Ingevolge § 57, leden 1 tot en met 6, Handelskammergesetz zijn de leden verplicht tot betaling van de zogeheten Kammerumlage I. § 57 luidt als volgt:

"1) Ter dekking van de in de goedgekeurde begrotingen voorziene en niet door andere inkomsten gedekte kosten van de Landeskammern en de Bundeskammer, kan van de leden een bijdrage worden geheven die evenredig is aan de mate waarin zij van de diensten van de kamers van koophandel gebruik maken; deze evenredigheid kan mede worden vastgesteld aan de hand van de verhouding tussen de hoogte van de bijdrage en het verschil tussen de in- en verkoopprijzen van de onderneming (...) De bijdrage wordt berekend over de bedragen die

a) als belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd zijn op grond van de aan het lid van de kamer voor zijn onderneming door andere ondernemers geleverde goederen of verrichte diensten, behoudens in geval van overgang van onderneming,

b) door het lid van de kamer als belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd zijn op grond van de invoer van goederen voor de onderneming van het lid van de kamer of op grond van aankopen binnen de Gemeenschap voor zijn onderneming.

De bijdrage wordt overeenkomstig lid 1, sub a en b, op een promillage van de heffingsgrondslag bepaald door de Kammertag van de Bundeskammer. Dit promillage bedraagt ten hoogste 4,3.

2) In afwijking van lid 1 wordt de heffingsgrondslag voor bepaalde groepen van leden van de kamers van koophandel bepaald als volgt:

1. Voor kredietinstellingen (...) is de grondslag de som van de brutoprovisies en de som van de netto-rente-inkomsten (...)

2. Bij verzekeringsmaatschappijen die (...) behoren tot het geld-, krediet- en verzekeringswezen is de grondslag het premievolume (...)

3) De Kammertag van de Bundeskammer kan besluiten dat delen van de heffingsgrondslag buiten beschouwing blijven voor zover de inaanmerkingneming daarvan in bepaalde bedrijfstakken een onevenredige belasting van de leden der kamers van koophandel zou betekenen (...)

(...)

5) De in de leden 1 en 2 bedoelde bijdrage wordt door de nationale belastingdienst geïnd met inachtneming van de volgende bepalingen:

1. De voor de belasting over de toegevoegde waarde geldende voorschriften, uitgezonderd § 20, lid 1, vierde volzin, en § 21 Umsatzsteuergesetz 1994, zijn van overeenkomstige toepassing.
2. Het bedrag van de bijdrage wordt elk kwartaal door de belastingplichtige zelf berekend en uiterlijk op de vijftiende dag van de tweede maand na het einde van dat kwartaal betaald.
3. Indien het officiële aangifteformulier voor de omzetbelasting voorziet in de opgave van het jaarbedrag van de bijdrage wordt dit jaarbedrag in de aangifte vermeld.
4. Van leden van de kamers van koophandel waarvan de omzet (...) niet hoger is dan 2 miljoen ÖS wordt geen bijdrage geheven.
5. In geschillen over de bijdrageplicht of de hoogte daarvan is de president van de Landeskammer bevoegd (...)
- 6) De in de leden 1 en 2 bedoelde bijdrage wordt door de nationale belastingdienst aan de Bundeskammer overgemaakt. Zij wordt in de verhouding van 12:13 verdeeld tussen de Landeskammern en de Bundeskammer (...) Van het aandeel van de Bundeskammer wordt 75 % besteed aan de bevordering van de economische betrekkingen met het buitenland.

(...)"

6 Het presidium van de Wirtschaftskammer Österreich heeft bij besluit van 1 januari 1995 de bijdrage op 3,9 \$ van de heffingsgrondslag bepaald.

7 De Wirtschaftskammer (Landeskammer) kan ter dekking van haar kosten nog een andere bijdrage vaststellen, die wordt berekend over de lonen, de zogenoemde Kammerumlage II.(2) Volgens de Oostenrijkse regering wordt deze bijdrage thans inderdaad door de Wirtschaftskammer en alle Landeskammern geheven.

III - Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 Verzoekster in het hoofdgeding, SPAR Österreichische Warenhandels AG, is een naamloze handelsvennootschap en ingevolge het Handelskammergesetz van rechtswege lid van de Bundeskammer en de desbetreffende Landeskammer. Aanleiding voor het geschil was, dat de onderneming voor 1995 een bedrag van 0 ÖS als verschuldigde Kammerumlage I had aangegeven. De belastingdienst stelde daarop andere bedragen vast. Het tegen deze beschikking ingediende bezwaar bracht de zaak uiteindelijk voor het Verwaltungsgerichtshof.

9 Het Verwaltungsgerichtshof vraagt zich af, of § 57, leden 1 tot en met 6, Handelskammergesetz betreffende de Kammerumlage I verenigbaar is met artikel 17 van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter overweegt onder meer:

"Het Oostenrijkse Umsatzsteuergesetz (...) kent in beginsel het volle recht op aftrek van voorbelasting toe. De regeling van § 57, lid 1, Handelskammergesetz heeft echter tot gevolg, dat aan de betrokken ondernemers de aftrek van voorbelasting niet voor 100 %, doch slechts gedeeltelijk wordt toegestaan. Het bedrag dat als voorbelasting kan worden afgetrokken, wordt immers door § 57, lid 1, Handelskammergesetz als grondslag voor een parafiscale heffing gebruikt. Enerzijds wordt dus (...) de aftrek van voorbelasting toegestaan, maar anderzijds wordt voor een grote groep ondernemers een deel van dit voorbelastingbedrag door de belastingdienst teruggevorderd. Dat gebeurt door de som van de omzetbelasting op aan de ondernemer geleverde goederen (...) tot grondslag voor de Kammerumlage I te maken. De grondslag van de Kammerumlage I is dus het bedrag dat de ondernemer als voorbelasting kan aftrekken (...)"(3)

Voorts kan volgens de verwijzende rechter

"ook twijfel rijzen omtrent de vraag, of de regeling van de Kammerumlage I niet in strijd is met het in artikel 33 van richtlijn 77/388/EEG neergelegde verbod van belastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten. (...)"(4)

10 Gezien deze twijfel ten aanzien van de verenigbaarheid van de Kammerumlage I met de beide genoemde bepalingen van de Zesde richtlijn heeft het Verwaltungsgerichtshof Wien het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld.

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

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

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

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

IV - Relevante bepalingen van gemeenschapsrecht

11 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt in lid 2 het volgende:

"Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

(...)"

12 Artikel 33 van de Zesde richtlijn, in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG(5), bepaalt:

"1. Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens."

B - Discussie

I - De verenigbaarheid van de Kammerumlage I met artikel 33 van de Zesde richtlijn (tweede prejudiciële vraag)

13 In afwijking van de volgorde waarin de prejudiciële vragen zijn gesteld en overeenkomstig de benadering van de Italiaanse regering en de Commissie moet het onderzoek beginnen met artikel 33, daar dit betrekking heeft op de algemene afgrenzing tussen belastingen van een lidstaat en het gemeenschappelijk BTW-stelsel, en daarmee ook op de afgrenzing tussen de bevoegdheden van de lidstaten en van de Gemeenschap op het gebied van de BTW. Luidens artikel 33 is het de lidstaten niet verboden, in het algemeen belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, te handhaven of in te voeren.

1. Is de Kammerumlage een lidmaatschapsbijdrage?

14 Ik zeg bij voorbaat, dat ik het niet eens ben met de conclusie van de Oostenrijkse regering, dat de Kammerumlage als lidmaatschapsbijdrage in het geheel niet onder artikel 33 valt, maar zonder meer toegestaan is. De Kammerumlage mag bedoeld zijn als een soort lidmaatschapsbijdrage, maar dergelijke bijdragen plegen niet zo sterk te variëren als de Kammerumlage en slechts in een paar tarieven te zijn onderverdeeld. Ook is een lidmaatschapsbijdrage niet afhankelijk van de mate waarin van de diensten van de instelling gebruik wordt gemaakt. De Kammerumlage wordt geheven als tegenprestatie voor het - zij het wellicht slechts fictieve - gebruik dat van de kamers van koophandel wordt gemaakt. Zij is derhalve eerder te vergelijken met een heffing, die onder artikel 33 valt. Beslissend is evenwel niet de benaming of de bedoeling, maar de werking van de heffing.(6)

15 Ook de omstandigheid dat de Kammerumlage I niet aan de algemene middelen toevloeit maar aan een bepaald doel verbonden is, dat zij - zij het wellicht slechts fictief - wordt betaald als vergoeding voor een prestatie, dat de hoogte door de Kammertag (en niet door de wetgever) wordt bepaald, dat zij per kwartaal en niet per jaar wordt geheven, dat de heffingsgrondslag en het bedrag door de onderneming zelf worden aangegeven en dat andere procedures gelden - zie op dit punt in detail § 57 Handelskammergesetz -, is in dit verband niet relevant, daar dit alles slechts bepalend is voor het onderscheid tussen de verschillende soorten belasting - belasting, heffing of recht -, en niet voor het karakter van de bijdrage, het enige dat telt.

16 Omgekeerd betekent het feit dat § 57, lid 5, sub 1, Handelskammergesetz de voor de BTW geldende voorschriften van overeenkomstige toepassing verklaart, niet automatisch - zoals de Commissie betoogt - dat de Kammerumlage I een op de BTW gelijkende heffing is, daar deze bepalingen niet de aard van de heffing vaststellen, maar in de eerste plaats dienen voor de technische berekening en de administratieve afwikkeling.

2. Kan de Kammerumlage I afzonderlijk worden onderzocht?

17 Of de Kammerumlage I met het BTW-stelsel verenigbaar is, moet dus aan artikel 33 worden getoetst. De Oostenrijkse regering en de Finanzlandesdirektion für Salzburg hebben in dit verband

gesteld, dat de Kammerumlage I niet afzonderlijk mag worden onderzocht. Het stelsel voor de financiering van de kamers van koophandel moet in zijn geheel worden gezien, en daartoe behoort ook de Kammerumlage II, die wordt berekend aan de hand van de lonen. De Kammerumlage I zou slechts een - betrekkelijk onbelangrijk - onderdeel zijn van het stelsel als geheel, zodat ook de eventuele effecten van de Kammerumlage I op de voorbelasting niet afzonderlijk kunnen worden onderzocht en aan artikel 33 getoetst.

18 Ik deel die opvatting niet, aangezien het in casu niet gaat om de financiering van de kamers van koophandel in het algemeen, maar om de berekening van de Kammerumlage I op basis van de vooromzetten. Indien deze berekeningswijze niet met het gemeenschappelijk BTW-stelsel verenigbaar blijkt, dan doet het er niet toe dat er nog een andere bijdrage bestaat - de Kammerumlage II -, die op een andere manier wordt berekend; dit geldt te meer nu deze bijdragen van elkaar onafhankelijk zijn daar zij, naar ter terechtzitting bleek, niet zonder meer van alle leden worden geheven. Derhalve kan de Kammerumlage I afzonderlijk aan artikel 33 worden getoetst.

3. Welke zijn de voornaamste kenmerken van de BTW?

19 Zoals het Hof reeds herhaaldelijk (bijvoorbeeld in de arresten Kerrutt, Wisselink en Giant) heeft vastgesteld, staat artikel 33 niet in de weg aan met de BTW concurrerende belastingregelingen.(7) De lidstaten mogen bijgevolg belastingen invoeren die voor een en dezelfde operatie leiden tot cumulatie met de BTW, wanneer deze belastingen of heffingen niet het karakter van omzetbelasting bezitten.(8) Ook heffingen die kunnen worden vervangen door een verhoging van het BTW-tarief worden, zelfs bij uitstek, beschouwd als onwettig.(9)

20 De afgrenzingscriteria moeten, evenals de gehele formulering van artikel 33, worden beschouwd binnen het kader van het geharmoniseerde stelsel van omzetbelasting, in de vorm van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.(10) Volgens artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn(11) berust dit stelsel op het beginsel dat van goederen en diensten tot en met de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

21 Artikel 33 van de Zesde richtlijn beoogt in dit verband te beletten, dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een lidstaat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op eenzelfde wijze worden getroffen als door de BTW.(12) Het Hof heeft derhalve niet in de eerste plaats beoordeeld, of de belastingen al dan niet het karakter van omzetbelasting bezitten, maar is steeds in de eerste plaats nagegaan of zij de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten. Volgens vaste rechtspraak (zie bijvoorbeeld de arresten Bozzi en Dansk Denavit) moeten immers belastingen, heffingen en rechten die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, onder alle omstandigheden worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze te treffen als de BTW. Aan belastingen, rechten en heffingen die niet deze voornaamste kenmerken bezitten, staat artikel 33 derhalve niet in de weg.(13) Deze voornaamste kenmerken van de BTW zijn door het Hof reeds herhaaldelijk gedefinieerd:

- De BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen en diensten.

- Zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten.

- Zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces.

- Ten slotte wordt zij geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, dat wil zeggen de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend na aftrek van die welke in

de voorgaande stadia is betaald.(14)

- Ten slotte moet er nog op worden gewezen, dat de belasting op de prijs van de goederen en diensten op de gebruiker moet kunnen worden afgewenteld en derhalve uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen.(15)

3.1. Is de Kammerumlage I algemeen van toepassing?

22 Dan moet nu worden getoetst, of de Kammerumlage I voldoet aan deze voornaamste kenmerken van de BTW. In de eerste plaats moet dus het (tweeledige) criterium worden onderzocht, of de Kammerumlage I algemeen van toepassing is op transacties betreffende goederen en diensten. Volgens de Commissie is aan de voorwaarde van algemeenheid voldaan. Zij verwijst daartoe naar de verwijzingsbeschikking en de uiteenzettingen van de verwijzende rechter, blijkens welke de Kammerumlage verschuldigd is door elke ondernemer uit industrie, ambacht en handel. Voorts wijst zij op § 3, lid 2, Handelskammergesetz, dat bepaalt dat van de kamers van koophandel lid zijn alle natuurlijke en rechtspersonen alsmede alle vennootschappen onder firma of handelsvennootschappen die een zelfstandige onderneming mogen exploiteren in ambacht, industrie, handel, geld-, krediet- en verzekeringswezen, vervoer en toerisme. Dat de Kammerumlage I over transacties wordt geheven blijkt volgens de Commissie uit § 57, lid 1, Handelskammergesetz, dat bepaalt, dat de bijdrage moet worden berekend aan de hand van de bedragen die als omzetbelasting verschuldigd zijn op grond van de aan het lid van de kamer van koophandel door andere ondernemers geleverde goederen of verrichte diensten. Dit betekent, dat de bijdrage wordt berekend over de omzetbelasting die door de leverancier voor zijn geleverde goederen moet worden betaald, en dus over diens transacties.

23 Volgens de Italiaanse en de Duitse regering daarentegen heeft de Kammerumlage I geen algemene werking. De Italiaanse regering wijst er daartoe op, dat de bijdrage niet wordt geheven van beoefenaars van de vrije beroepen en van ondernemers met een omzet beneden 2 miljoen ÖS. Volgens de Commissie doet dit evenwel niet af aan het algemene karakter van de Kammerumlage I, daar ook de Zesde richtlijn bepaalde bijzondere regelingen kent voor kleine ondernemers, landbouwers en vrije beroepen, hetgeen stellig niet betekent dat de BTW geen algemeen karakter heeft.

24 De Oostenrijkse regering stelt echter, dat de Kammerumlage I niet in alle gevallen wordt berekend op basis van de vooromzetten, dat wil zeggen over de aan het lid van de kamer geleverde goederen. Zo zijn in § 57, lid 2, Handelskammergesetz voor kredietinstellingen en verzekeringsmaatschappijen andere heffingsgrondslagen vastgesteld. Volgens § 57, lid 3, kan de Kammertag in geval van onevenredige belasting van bepaalde bedrijfstakken besluiten, delen van de heffingsgrondslag voor de berekening van de bijdrage buiten beschouwing te laten, hetgeen voor enkele branches inderdaad is gebeurd. Zo bestaan er op de berekening van de Kammerumlage I volgens § 57, lid 2, Handelskammergesetz uitzonderingen voor kredietinstellingen, financieringsinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, projectontwikkelaars, de aardolie-industrie, de handel in brandstoffen en minerale oliën, inkooporganisaties in de levensmiddelenbranche, expediteurs en ondernemingen voor goederentransport, alsmede benzinestations. Hieruit blijkt, dat de koppeling aan de vooromzetten slechts één van de berekeningsmogelijkheden is.

25 De omvang van de Kammerumlage is ter terechtzitting uiteengezet door de Finanzlandesdirektion für Salzburg. Volgens de verstrekte gegevens is slechts ongeveer de helft van de leden van de kamers van koophandel de Kammerumlage I verschuldigd, dat wil zeggen ongeveer 111 000 leden. Ook zou in aanmerking moeten worden genomen, dat er maar heel weinig leden zijn die alleen de Kammerumlage I behoeven te betalen. De Kammerumlage I wordt namelijk in verreweg de meeste gevallen tegelijk met de Kammerumlage II geheven. Slechts in een paar duizend gevallen wordt alleen de Kammerumlage I geheven. Ten slotte wordt de Kammerumlage II, zo bleek ter terechtzitting, in ongeveer 6 000 gevallen niet geheven in

combinatie met een over de vooromzetten berekende Kammerumlage I. Ook daaruit zou blijken, dat de berekening van de Kammerumlage I over de vooromzetten slechts een van de mogelijkheden is en niet als algemeen kan worden beschouwd. Dat de combinatie van Kammerumlage I en Kammerumlage II voor de in casu te beantwoorden vraag niet van belang is, is hiervóór reeds uiteengezet.

26 De Italiaanse regering wijst er ten slotte op, dat de Kammerumlage I ook niet verschuldigd is over alle transacties van leden van de kamers van koophandel, maar enkel over die waarvoor het lid goederen geleverd en diensten verricht heeft gekregen en dus omzetbelasting heeft moeten betalen. Daarvan is door de Finanzlandesdirektion für Salzburg ter terechtzitting een voorbeeld gegeven. Dit betrof het geval dat de bijdrageplichtige ondernemer het geleverde goed geheel zelf heeft vervaardigd, zonder inbreng van buiten. In zo'n geval zou geen Kammerumlage I verschuldigd zijn. In de redenering van de Oostenrijkse regering wordt de Kammerumlage over het algemeen berekend aan de hand van de inbreng van buiten de onderneming, dat wil zeggen datgene wat de onderneming aan geleverde goederen en verrichte diensten ontvangt. Aangezien het belangrijkste kenmerk is, dat de Kammerumlage I wordt geheven volgens het beginsel van evenredigheid aan de mate waarin van de kamers van koophandel gebruik wordt gemaakt, moet per geval worden bepaald hoe deze evenredigheid het best kan worden bereikt. Om die reden wordt de inbreng van buiten deels bepaald aan de hand van de lonen, maar deels ook aan de hand van de leveringen, en bij verzekeringsmaatschappijen bijvoorbeeld volgens weer andere methoden.

27 Zoals reeds gezegd, is dit alles echter niet van belang, daar moet worden getoetst of de berekening van de Kammerumlage op basis van de vooromzetten verenigbaar is met het BTW-stelsel. Daarbij moet worden onderzocht, of de Kammerumlage I als een algemene belasting of heffing in de zin van de BTW is te beschouwen. Dit hangt in de eerste plaats af van de betekenis van het begrip "algemeen", zodat niet bij voorbaat valt uit te sluiten, dat ook een berekeningswijze die slechts een van de mogelijke berekeningswijzen is, als algemeen in de zin van de BTW kan worden beschouwd.

28 Uit de opmerkingen van partijen wordt duidelijk, dat zij in hun betogen uitgaan van uiteenlopende opvattingen van het begrip "algemeen". De rechtspraak van het Hof levert geen eenduidige definitie van dit begrip op. Derhalve is het noodzakelijk, meerdere arresten over de algemene gelding van belastingen onder de loep te nemen om tot een afgrenzingscriterium te kunnen komen. Zo oordeelde het Hof, dat een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's die hetzij bij levering hetzij bij invoer werd geheven, niet het kenmerk van algemene gelding bezat. Het Hof achtte dit geen algemene belasting, daar zij slechts drukte op twee specifieke categorieën producten, te weten personenauto's en motorrijwielen.(16)

29 In dezelfde zin besliste het Hof over een door een gemeente ingevoerde belasting, die door eenieder die gewoonlijk of bij gelegenheid op het grondgebied van de gemeente openbare vertoningen of vermaken organiseert en de bezoekers of deelnemers daarvoor een entreegeld doet betalen, verschuldigd is op het brutobedrag van al de ontvangsten. Deze werd niet als algemene belasting beschouwd daar zij slechts op een beperkte categorie goederen en diensten werd toegepast.(17)

30 Ten slotte werd een aanvullende bijdrage aan de Cassa di Previdenza, waarbij alle advocaten die hun beroep gewoonlijk in Italië uitoefenen aangesloten moeten zijn, niet als een algemene belasting beschouwd. Alle toegelaten advocaten moesten alle honoraria die deel uitmaakten van hun jaaromzet in de zin van de BTW, met een bepaald percentage verhogen en het bedrag ervan afdragen aan de Cassa. Ook in dit geval achtte het Hof deze aanvullende bijdrage geen heffing met een algemeen karakter, en wel omdat de heffing slechts gold voor advocaten en zij bovendien niet van toepassing was op alle honoraria, maar alleen voor gerechtelijke werkzaamheden.(18)

31 Hieruit blijkt, dat een belasting geen algemeen karakter bezit, wanneer zij slechts op specifieke producten, werkzaamheden of categorieën personen betrekking heeft. In casu zou men nu kunnen menen dat, evenals in het laatste aangehaalde geval, slechts een beperkte categorie personen, te weten de leden van de kamers van koophandel, door deze bijdrage wordt getroffen en dat zij derhalve niet als een algemene belasting valt aan te merken.

32 Zo eenvoudig is het echter niet. Weliswaar zijn bepaalde ondernemingen - zoals uit de opmerkingen van partijen blijkt - niet aan de Kammerumlage I onderworpen (bijvoorbeeld wanneer hun jaaromzet niet meer dan 2 miljoen ÖS bedraagt), maar dit betekent niet dat slechts bepaalde categorieën personen en dus ook bepaalde werkzaamheden en omzetten met deze bijdrage worden belast. De Kammerumlage I geldt immers voor ondernemers uit alle economische sectoren. Dit beantwoordt aan doel en strekking van het Handelskammergesetz, namelijk dat zo mogelijk allen die van de kamers van koophandel gebruik maken, deze ook medefinancieren. De personenkring wordt in § 1, lid 1, § 3, leden 2 en 3, Handelskammergesetz dermate ruim omschreven, dat de stelling van de Oostenrijkse regering dat slechts weinig ondernemingen door de Kammerumlage I worden getroffen, niet zonder meer juist kan worden bevonden. De uitzonderingen die de Oostenrijkse regering noemt, zijn zelfs eerder te zien als een bevestiging van de regel, dat de Kammerumlage I algemeen wordt toegepast.

33 Bezie men de regelingen voor kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen, die anders wordt berekend dan op basis van de vooromzetten, dan zou men tot een andere conclusie kunnen komen. Maar ook deze uitzondering betekent slechts, dat bepaalde groepen ondernemingen en activiteiten van de op basis van de vooromzetten berekende Kammerumlage I zijn uitgesloten. Voor de conclusie dat de Kammerumlage I geen algemeen karakter bezit, zou echter vereist zijn dat de belasting of heffing alleen zeer specifieke groepen personen, zaken of activiteiten treft. De bijdrage betreft echter als regel een groot deel van het economische leven en de economische activiteiten. De conclusie dat de Kammerumlage I geen algemeen karakter in de zin van de Zesde richtlijn bezit, moet dan ook onjuist worden geacht.

3.2. Wat is het doel van de Kammerumlage I?

34 Vervolgens moet worden nagegaan, of de Kammerumlage I - ofschoon zij een algemene belasting over omzetten is - om de enkele reden dat zij speciaal voor de financiering van de kamers van koophandel in het leven is geroepen, niet kan worden aangemerkt als een op omzetbelasting gelijkende heffing in de zin van artikel 33. Ik wijs in dit verband op het arrest Rousseau Wilmot, waarin het Hof te oordelen had over een solidariteitsbijdrage voor de financiering van sociale fondsen. Die bijdragen waren speciaal ter financiering van deze sociale fondsen in het leven geroepen. Zij werden geheven over de activiteit van de ondernemingen of van bepaalde categorieën ondernemingen, en werden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, zonder de prijs van goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden.(19) Ook in dat geval knoopte het Hof aan bij de functie van artikel 33, namelijk te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht. Artikel 33 kan derhalve niet ten doel hebben, aldus het Hof, dat "de lidstaten de handhaving of invoering verbieden van rechten of heffingen die geen fiscaal karakter hebben, maar die speciaal zijn ingesteld om sociale fondsen te voeden, berusten op de activiteit van de ondernemingen of van bepaalde categorieën ondernemingen, en worden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, zonder de prijs

van goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden".(20)

35 Daaruit zou men kunnen concluderen, dat ook een "lidmaatschapsbijdrage" voor de financiering van een organisatie voor zelfbestuur niet als belasting of recht in de zin van artikel 33 kan worden beschouwd. Daarbij moet evenwel worden bedacht, dat artikel 33 niet alleen niet van toepassing was, omdat de bijdrage in het leven was geroepen voor de financiering van sociale fondsen, maar ook omdat wezenlijke kenmerken van de BTW ontbraken. Ook in dat geval gaven de wezenlijke kenmerken van de BTW derhalve de doorslag.

36 Ook de Kammerumlage I moet dus aan de wezenlijke kenmerken van de BTW worden getoetst. Zoals reeds vastgesteld, voldoet zij aan het eerste van die kenmerken, daar de Kammerumlage I algemeen op transacties betrekking heeft.

3.3. Op welke transacties wordt de Kammerumlage I geheven?

37 Ook kan in dit verband echter van belang zijn, welke transacties zij betreft. Het is nodig dit punt thans te onderzoeken, daar de vraag of aan het tweede criterium - de evenredigheid - is voldaan, ervan afhangt, van welke transacties wordt uitgegaan. Zoals reeds opgemerkt, berust het gemeenschappelijk BTW-stelsel op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. Ingevolge artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan deze belasting over de toegevoegde waarde onderworpen:

1. de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen.

Belastingplichtig in de zin van de Zesde richtlijn is ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat daarvan.(21) De Zesde richtlijn knoopt derhalve aan bij de economische activiteit van de belastingplichtige. Over zijn leveringen en diensten, dat wil zeggen de door hem verrichte handelingen, wordt de BTW geheven. Dit volgt ook uit artikel 11 A, lid 1, sub a, waarin de maatstaf van heffing wordt bepaald. Bij leveringen van goederen en diensten is de maatstaf van heffing al hetgeen de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt. Dat wil zeggen dat degene die de te belasten handelingen verricht, ook belastingplichtig is in de zin van de Zesde richtlijn.

38 Bij de Kammerumlage I zijn het echter juist niet de handelingen van de belastingplichtige waarover de heffing wordt berekend en die dus rechtstreeks door de heffing worden belast. De berekeningsgrondslag is de door het lid van de kamer met de prijs aan zijn leverancier betaalde BTW. Het zijn dus de handelingen van de leverancier die de berekeningsgrondslag van de Kammerumlage vormen. Volgens de Oostenrijkse regering volgt hieruit, dat de Kammerumlage I geen omzetbelasting in de zin van artikel 33 is.

39 Dat het de handelingen van de belastingplichtige zijn die worden belast, kan alleen worden gezegd, voor zover mag worden aangenomen dat de ondernemer die de Kammerumlage verschuldigd is, de prijs van zijn te leveren goed of dienst met de door hem te betalen Kammerumlage zal verhogen, om deze zo naar de volgende verbruikersfase door te schuiven. Daarbij moet echter worden bedacht, dat er geen direct verband bestaat tussen de betaalde Kammerumlage I en de door het lid van de kamer verrichte handeling. Zoals de Finanzlandesdirektion für Salzburg ter terechtzitting met een voorbeeld heeft verduidelijkt, leidt niet elke handeling van de belastingplichtige tot heffing van Kammerumlage. Wanneer de belastingplichtige ondernemer zijn te leveren goed of dienst geheel zelf vervaardigt, zonder inbreng van buiten, is hij geen Kammerumlage I verschuldigd. Zij wordt derhalve niet - ook niet als kostenfactor - in de prijs van het goed of de dienst verwerkt.

40 Zelfs al zou omgekeerd kunnen worden vastgesteld, dat steeds wanneer Kammerumlage I moet worden betaald, het lid van de kamer ook een overeenkomstige handeling verricht, bestaat toch niet het volgens het BTW-stelsel noodzakelijke verband tussen de belastingheffing en de desbetreffende handeling. Dit wordt duidelijk bij beschouwing van het volgende te onderzoeken criterium, dat eist, dat de belasting of heffing strikt evenredig is aan de prijs van het goed of de dienst.

3.4. Is de Kammerumlage I evenredig?

41 Volgens de Commissie wel. Zij wijst in dit verband op de formulering van § 57 Handelskammergesetz, waarin is bepaald dat de Kammerumlage wordt geheven volgens het beginsel van evenredigheid aan de mate waarin zij van de diensten van de kamers van koophandel gebruik maken, en wel zo dat volgens § 57 deze evenredigheid "mede [kan] worden vastgesteld aan de hand van de verhouding tussen de hoogte van de bijdrage en het verschil tussen de in- en verkoopprijzen". Deze formulering is te vaag om tot evenredigheid te concluderen. In welke gevallen de Kammerumlage I werkelijk evenredig is aan de mate waarin van de diensten van de kamers van koophandel gebruik wordt gemaakt, blijft een kwestie van interpretatie, want de evenredigheid kan slechts "mede", dat wil zeggen "onder meer", worden vastgesteld aan de hand van de verhouding tussen de hoogte van de bijdrage en het verschil tussen de in- en verkoopprijzen, dus de winst. Bovendien wordt deze evenredigheid, naar ter terechtzitting bleek, alleen gezien als hoger beginsel en leidraad, waaraan per onderneming met verschillende berekeningswijzen uitvoering wordt gegeven. Eén van deze berekeningswijzen is de berekening aan de hand van de vooromzetten. Daarmee is echter nog niet aangetoond, dat deze berekeningswijze werkelijk leidt tot een belasting die strikt evenredig is aan de prijs van de geleverde goederen en diensten.

42 Tot staving van de evenredigheid stelt de Commissie verder, dat de Kammerumlage I moet worden berekend "op de grondslag van de omzetbelasting"(22) en "reeds daarom deelt in de evenredigheid daarvan". Daarover valt op te merken, dat de door het lid van de kamers van koophandel tegelijk met de prijs betaalde en aan de berekening van de Kammerumlage I ten grondslag liggende belasting rust op de transacties van de leverancier, dat wil zeggen de vooromzetten. Deze belasting is strikt evenredig aan de prijs van de door de leverancier geleverde goederen of diensten. Aangezien de Kammerumlage I een promillage is van deze omzetbelasting, kan ervan worden uitgegaan, dat zij zelf ook strikt evenredig is aan de prijs van deze goederen of diensten. De desbetreffende handelingen zijn evenwel - zoals hiervóór aangetoond - niet die van de voorgaande handelsfase, maar die welke door het lid van de kamer van koophandel zelf zijn verricht. Of ook ten opzichte van de daarvoor berekende prijs strikte evenredigheid bestaat, is de vraag.

43 Zelfs ervan uitgaande, dat de belastingplichtige ondernemer de door hem verschuldigde Kammerumlage I op de prijs van de door hem geleverde goederen en diensten zet, is het niet waarschijnlijk, dat het bedrag van die bijdrage strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en

diensten. De hoogte van de Kammerumlage I hangt af van de goederen en diensten die de belastingplichtige ondernemer voor zijn handelingen nodig heeft. De prijs van de goederen en diensten die hij vervolgens levert, wordt echter niet alleen bepaald naar de omvang van die geleverde goederen en diensten, maar ook naar die van zijn eigen verrichtingen. Deze zijn variabel en kunnen dus verschillend uitwerken op de prijs van het eindproduct. Zo heeft de Finanzlandesdirektion für Salzburg ter terechtzitting erop gewezen, dat de toegevoegde waarde per bedrijfstak en zelfs binnen een bedrijfstak kan verschillen naargelang de ondernemer erin slaagt, de ingezette middelen optimaal te benutten. Een bedrijfstak met een hoog rendement is bijvoorbeeld het krediet- en verzekeringswezen. In die tak zijn op basis van de door andere ondernemers geleverde goederen en diensten slechts lage bedragen aan BTW verschuldigd. Dat betekent, dat ondanks een hoog rendement toch een betrekkelijk geringe Kammerumlage I behoeft te worden afgedragen. Dit is stellig ook de reden dat de wetgever voor deze sector in § 57, lid 2, Handelskammergesetz een aparte regeling heeft getroffen, waarbij de Kammerumlage I niet wordt berekend aan de hand van de vooromzetten.

44 Om deze redenen kan niet worden geconcludeerd, dat de Kammerumlage I steeds strikt evenredig is aan de prijs van de geleverde goederen en diensten. Dit doet vermoeden, dat de Kammerumlage I - zoals onder meer door de Oostenrijkse en de Duitse regering is betoogd - slechts een kostenfactor is die net als andere kostenfactoren de prijs van het eindproduct beïnvloedt, maar niet als BTW kan worden beschouwd.

45 Derhalve moet worden vastgesteld, dat de Kammerumlage I niet op een met de BTW vergelijkbare wijze de transacties van de leden van de kamers van koophandel belast en ook niet strikt evenredig is aan de prijs van de door deze leden geleverde goederen en diensten.

46 Dan moet nu worden onderzocht, of deze conclusie anders wordt wanneer de handelingen van de leverancier van het lid van de kamer van koophandel worden gezien. In die zin heeft ook de Commissie ter terechtzitting erop gewezen, dat in het BTW-stelsel tegenover het ontvangen van een prestatie steeds een tegenprestatie staat.

47 In dit verband zou men kunnen stellen, dat in het kader van artikel 33 uitsluitend doorslaggevend is, dat handelingen - ongeacht van wie - op een met de BTW vergelijkbare wijze worden belast. Neemt men de handelingen van de leverancier van het lid van de kamer van koophandel als grondslag, dan kan men ervan uitgaan, dat deze belast worden, aangezien de Kammerumlage I over deze handelingen wordt berekend. De Kammerumlage I is zoals reeds aangetoond ook evenredig aan de prijs van de in deze vorige handelsfase geleverde goederen en diensten. Ik wijs er echter op, dat niet de leverancier de Kammerumlage I moet betalen, maar de ontvanger van de goederen of diensten.

48 Dit behoeft niet noodzakelijk te betekenen, dat de Kammerumlage I niet als een op BTW gelijkende belasting is te beschouwen. Ook in het BTW-stelsel is het immers eigenlijk de ontvanger van de prestatie die de BTW betaalt. Hij betaalt de BTW tegelijk met de prijs aan de leverancier, die ze dan aan de fiscus afdraagt (onder aftrek van de door hemzelf betaalde BTW op de vooromzetten). In het BTW-stelsel is het zo geregeld, dat de belasting op de volgende productiefase wordt afgewenteld. Ook bij de Kammerumlage I is het de ontvanger van de goederen en diensten die de belasting betaalt. Het verschil met de BTW is, dat hij de Kammerumlage niet aan de leverancier betaalt, maar deze zelf afdraagt.

49 Tot zover zou men kunnen stellen, dat - strikt principieel gezien - handelingen op een op de BTW gelijkende wijze worden belast. De vraag is echter, of in deze zienswijze ook aan de andere criteria van de BTW is voldaan.

3.5. Kan de Kammerumlage I worden afgewenteld op de eindverbruiker?

50 Zoals door het Hof is vastgesteld, kan een belasting slechts dan het karakter van omzetbelasting in de zin van artikel 33 hebben, wanneer zij op de gebruiker kan worden afgewenteld.⁽²³⁾ Dit betekent ook, dat het goed of de dienst wanneer het bij de niet-belastingplichtige eindverbruiker is beland, met een bedrag aan BTW belast blijft dat proportioneel is aan de prijs die deze aan zijn leverancier heeft betaald.⁽²⁴⁾ In het BTW-stelsel wordt de BTW tot de eindverbruikersfase steeds door de ontvanger aan de leverancier betaald, die de belasting - onder aftrek van de belasting die hij als ontvanger van andere goederen en diensten heeft betaald - afdraagt. Daarbij is de BTW steeds strikt evenredig aan de prijs van de geleverde goederen en diensten. Dit geldt ook voor de door de eindverbruiker te betalen BTW.

51 In het geval van de Kammerumlage I echter is de levering aan het lid van de kamer van koophandel de belaste transactie. De Kammerumlage I wordt daarbij door de ontvanger betaald. Bij de levering aan de eindverbruiker, die geen lid van de kamer van koophandel is, is derhalve geen Kammerumlage I verschuldigd. Zij is verschuldigd in de vorige handelsfase, bij de levering aan de laatste ondernemer, die haar ook heeft betaald. Men kan er wel van uitgaan, dat deze laatste ondernemer in de productieketen de belasting naar de eindverbruiker doorschuift, maar dit is geen door de Zesde richtlijn bedoelde belasting van de eindverbruiker. Het is geen rechtstreekse afwenteling van de belasting op de ontvanger, die bij de belaste transactie het goed of de dienst geleverd heeft gekregen, maar een belasting via de prijscalculatie die in een volgende fase plaatsvindt. Bovendien is de Kammerumlage I, zoals ik reeds heb uiteengezet, niet strikt evenredig aan de prijs die door de eindverbruiker moet worden betaald.

3.6. Wordt de Kammerumlage I geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces?

52 Daarmee staat ook vast, dat aan het derde door het Hof geformuleerde criterium niet is voldaan: de Kammerumlage I wordt niet in elk stadium van het productie- en distributieproces (met inbegrip van de kleinhandelsfase) geheven. De laatste fase - de evenredige afwenteling op de consument - ontbreekt.

53 Dit zou eventueel anders kunnen zijn, wanneer men toch de transacties van het lid van de kamer van koophandel in aanmerking neemt. Aangezien ondernemers van alle productie- en handelsfasen lid zijn van de kamers van koophandel, zou men kunnen stellen, dat de Kammerumlage I in alle stadia van het productie- en distributieproces wordt geheven. Ik herinner er echter aan, dat - gesteld dat men hiervan zou uitgaan - de Kammerumlage I toch niet evenredig is.

3.7. Is de Kammerumlage I gekoppeld aan de toegevoegde waarde?

54 Wat nu het vierde criterium betreft, de koppeling aan de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, staat vast, dat de Kammerumlage I niet rust op de toegevoegde waarde van de goederen, daar zij uitsluitend wordt berekend aan de hand van de voorbelasting, dat wil zeggen de voor de leveringen aan het lid van de kamer van koophandel te betalen BTW. Omstreden is echter, of een belasting of heffing in de zin van artikel 33 absoluut aan dit criterium moet voldoen. In de rechtspraak van het Hof is meermalen een belasting of heffing niet op de BTW gelijkend bevonden, onder meer omdat zij niet rustte op de toegevoegde waarde van de goederen.(25) De Commissie is evenwel een andere opvatting toegedaan. Zij beroept zich daarvoor op het arrest Dansk Denkvit, waarin het Hof oordeelde, dat een belasting niet in alle opzichten met de BTW behoeft overeen te komen om het karakter van omzetbelasting te hebben.(26) Het Hof verklaart verder: "Het is voldoende, dat zij de voornaamste kenmerken van de BTW vertoont."(27) Een van deze door het Hof vastgestelde voornaamste kenmerken is echter, dat de belasting rust op de toegevoegde waarde van de goederen en diensten. Voor onverenigbaarheid van een belasting of heffing met het BTW-stelsel is derhalve absoluut vereist, dat deze op de toegevoegde waarde van de goederen en diensten rust.

55 Er moet wel op worden gewezen, dat naar het Hof herhaaldelijk heeft verklaard het goederen- en dienstenverkeer "onder alle omstandigheden" op dezelfde wijze als de BTW wordt getroffen, wanneer het gaat om belastingen, heffingen en rechten die de voornaamste kenmerken van de BTW vertonen.(28) Daaruit kan echter niet worden afgeleid, dat een belasting niet met artikel 33 in strijd kan zijn indien een van deze kenmerken - in het bijzonder de koppeling aan de BTW - ontbreekt. Daarop wijst ook de formulering van artikel 33 zelf. Daarin wordt slechts bepaald dat, in het algemeen, alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, kunnen worden gehandhaafd. Eventueel kan dus ook een omzetbelasting die niet op de toegevoegde waarde van de goederen en diensten rust, ingevolge artikel 33 als onverenigbaar met het BTW-stelsel worden aangemerkt. In dat geval moet dan worden onderzocht, of de belasting dan wel heffing ondanks het ontbreken van dit kenmerk de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel op een op de BTW gelijkende wijze belast. Daar in het onderhavige geval echter reeds vaststaat, dat de Kammerumlage I op andere gronden (geen evenredigheid en geen mogelijkheid van afwenteling op de eindverbruiker) geen op de BTW gelijkende belasting is, kan het ontbreken van nog een wezenlijk kenmerk - de koppeling aan de BTW - enkel een bevestiging zijn van de conclusie dat het BTW-stelsel niet in gevaar wordt gebracht.

56 Derhalve kan worden vastgesteld, dat de in geding zijnde Kammerumlage I geen op de BTW gelijkende heffing in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn is. Zij is een kostenfactor, die de prijs van goederen kan beïnvloeden en die dient ter financiering van een organisatie voor zelfbestuur. Zo daarbij door de Kammerumlage I handelingen worden belast, dan toch niet op een met artikel 33 strijdige wijze, daar zij niet wordt geheven naast de BTW, maar als bijzonder recht enkel de betaalde voorbelasting als maatstaf van heffing neemt.

57 De tweede prejudiciële vraag moet derhalve aldus worden beantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn de heffing van Kammerumlage I niet verbiedt.

II - Toetsing aan artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (eerste prejudiciële vraag)

58 De verwijzende rechter vraagt bovendien - in zijn eerste vraag - naar de verenigbaarheid van de Kammerumlage I met artikel 17 van de Zesde richtlijn. Artikel 17 regelt de aftrek van voorbelasting, die mogelijk maakt dat de BTW uitsluitend op de toegevoegde waarde van de goederen en diensten rust. Volgens de Commissie is de Kammerumlage I met artikel 17 in strijd, omdat zij wordt berekend aan de hand van de vooromzetten, die ook aan de vooraftrek ten grondslag liggen, waardoor deze vooraftrek wordt verlaagd. De overige partijen bij het geding denken er anders over. Volgens de Oostenrijkse en de Duitse regering bijvoorbeeld is de verlaging van de vooraftrek - zo deze zich al voordoet - uitsluitend rekenkundig.

59 Het lijkt mij niet noodzakelijk, de Kammerumlage I ook nog aan artikel 17 van de Zesde richtlijn te toetsen. Nadat is vastgesteld, dat de Kammerumlage I gelet op artikel 33 met het BTW-stelsel verenigbaar is, ofschoon zij tot een belasting van transacties leidt, zou een nadere toetsing het onderzoek aan de hand van artikel 33 zinledig maken. Artikel 33 is de bepaling die definieert in hoeverre de handhaving van belastingen en heffingen in de lidstaten ten opzichte van het BTW-stelsel toelaatbaar is. Derhalve moet ook uitsluitend aan de hand van artikel 33 worden bepaald, welke belastingen en heffingen de lidstaten naast de BTW mogen handhaven. Is eenmaal vastgesteld, dat een heffing als geheel, gelet op haar objectieve kenmerken, met het stelsel van de BTW als geheel verenigbaar is, dan kan de verenigbaarheid niet opnieuw op afzonderlijke punten worden getoetst. Voor zover een heffing derhalve ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn toelaatbaar is, gelden daarvoor de speciale (nationale) regels en niet die van de Zesde richtlijn als zodanig. Anders zou dit leiden tot een beperking van de nationale bevoegdheden en dus ook in strijd komen met het subsidiariteitsbeginsel. De ingevolge artikel 33 toelaatbare belastingen en heffingen zijn dan ook afzonderlijk te beschouwen, los van de regels van de Zesde richtlijn. Dit betekent ook, dat zelfs een "schending" van afzonderlijke bepalingen van de Zesde richtlijn buiten beschouwing moet blijven, daar deze bepalingen enkel gelden voor heffingen binnen het BTW-stelsel. Toetsing aan artikel 17 is dan ook uitsluitend binnen het kader van het BTW-stelsel zelf mogelijk.

60 Dit blijkt ook uit de rechtspraak van het Hof inzake artikel 17. Daarin werden aan artikel 17 regelingen getoetst waarin afwijkingen van de Zesde richtlijn(29), een gewijzigde heffingsgrondslag voor de BTW(30), en uiteenlopende betalingstermijnen voor de BTW en de BTW bij invoer(31) waren vastgesteld. Het betrof dus steeds regelingen op het gebied van de BTW-heffing ingevolge de Zesde richtlijn. Zelfs in het geval dat een nieuwe belasting ten opzichte van de BTW geen zelfstandige belasting is, is deze getoetst aan artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn en niet aan artikel 17.(32)

61 Zou men toch aan artikel 17 toetsen, dan moet niettemin worden geconcludeerd, dat een verlaging van de voorheffing slechts rekenkundig kan zijn. Er bestaat geen rechtstreeks verband tussen de mogelijkheid van vooraftrek en de heffing van Kammerumlage I. De Kammerumlage I wordt bijvoorbeeld ook geheven, indien het lid van de kamer van koophandel niet de mogelijkheid van vooraftrek heeft.

III - Is artikel 5 EG-Verdrag geschonden?

62 De Commissie heeft ter terechtzitting nog de mogelijkheid geopperd, dat de Kammerumlage I als een bij artikel 5 van het Verdrag verboden indirecte aantasting van het BTW-stelsel is te beschouwen. De arresten waarnaar zij in dit verband verwijst(33), betreffen enerzijds directe belastingen, dus niet de BTW, en anderzijds de schending van het vrije werknemersverkeer of het verbod van discriminatie door de heffing van BTW of van rechten. In deze gevallen, dat wil zeggen schending van een van de fundamentele vrijheden of het discriminatieverbod, heeft het Hof, wanneer de bevoegdheid bij de lidstaten lag, artikel 5 wel toegepast. In het onderhavige geval echter wordt noch schending van een van de fundamentele vrijheden, noch van het discriminatieverbod gesteld. Ook lijkt het niet noodzakelijk, artikel 5 in het geding te brengen, aangezien er met artikel 33 een bijzondere afgrenzingsbepaling bestaat en de wetgeving verder

niet onvolledig is.

63 Artikel 5 betreft bovendien in de eerste plaats grondbeginselen van algemene aard; of daartoe ook afzonderlijke uitvoeringsbepalingen van de BTW behoren, valt sterk te betwijfelen. Algemene beginselen in deze zin zijn - zoals uit de considerans van de Zesde richtlijn(34) blijkt - veeleer het vrije handelsverkeer, het verbod van beperkingen van de mededinging en de uitsluiting van grensformaliteiten. Ook moet een gelijke grondslag voor de eigen middelen van de Gemeenschap worden gelegd. Deze grondslag zou worden versmald, indien belastingen en heffingen uit het BTW-stelsel konden worden gehaald en daarvan worden uitgezonderd, of indien dergelijke belastingen naast de BTW konden worden geheven. Geen van deze overwegingen is op de Kammerumlage I van toepassing, zodat ook uit dit oogpunt het goederen- en dienstenverkeer niet wordt getroffen.

Zelfs indien men dit anders zou zien, moet worden bedacht, dat de Kammerumlage I doordat zij zo laag is niet leidt tot distorsies, te meer nu de wetgever binnen de BTW-tarieven veel grotere marges toestaat.

IV - Samenvatting

64 Samenvattend kan worden gesteld, dat de Kammerumlage I geen heffing is met de voornaamste kenmerken van de BTW. Ook brengt zij het BTW-stelsel niet in gevaar door het goederen- en dienstenverkeer te belasten. De Kammerumlage I is derhalve in overeenstemming met artikel 33.

65 De Kammerumlage I beoogt noch de BTW te ontgaan, noch deze te corrigeren of in de kern aan te tasten. Zij is uitsluitend bedoeld om de wettelijke belangenbehartiging te doen financieren door de leden van de kamers van koophandel. De keuze van het bedrag van de voorbelasting als draagkrachtmeter van de leden van de kamers van koophandel is wel niet erg gelukkig, maar deze is stellig op louter praktische gronden gemaakt, omdat deze gegevens reeds beschikbaar waren en daardoor gemakkelijk zijn vast te stellen en te controleren.

V - Subsidiaire bespreking van de werking van het arrest in de tijd

66 Voor het geval het Hof dit voorstel niet zou volgen en zou oordelen, dat de Kammerumlage I niet met het BTW-stelsel verenigbaar is, moet nog worden ingegaan op de beperking van de werking van het arrest in de tijd, waarom de Oostenrijkse regering subsidiair heeft verzocht.

67 Het is niet aan het Hof om zich in beginsel uit te spreken over de algemene geldigheid van de Kammerumlage I. Dat is de taak van de nationale rechter. Het Hof moet slechts onderzoeken of de berekeningswijze van de Kammerumlage I, dat wil zeggen de koppeling aan de vooromzetten, verenigbaar is met het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Is dat niet het geval, dan wil dat nog niet zeggen dat de Kammerumlage I niet meer mag worden geheven. In dat geval moet alleen een ander berekeningssysteem worden gevonden, dat wel met het BTW-stelsel verenigbaar is. Om deze reden zou een beperking van de werking van het arrest in de tijd zinvol zijn, daar het voor het verleden niet zal leiden tot restituties maar enkel tot het opnieuw berekenen van de Kammerumlage, waarvan de hoogte niet sterk van de huidige zal verschillen.

68 Bovendien, gesteld al dat strijd met het Verdrag zou bestaan, dan zou deze wegens de complexiteit van de problematiek niet zonder meer te onderkennen zijn geweest. Dit lag anders in de zaak Dansk Denkavit. In die zaak had de Commissie de Deense regering reeds enkele weken na de invoering van de litigieuze heffing gewezen op de problemen die deze in het licht van artikel 33 zou kunnen opleveren. In die omstandigheden achtte het Hof een beperking van de werking van het arrest in de tijd niet op haar plaats.⁽³⁵⁾ Aangezien in het onderhavige geval echter de mogelijke strijd met artikel 33 niet zonder meer te onderkennen was, zou de werking in de tijd van het arrest kunnen worden beperkt.

C - Conclusie

69 Op deze gronden geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

"Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verbiedt een lidstaat niet, een belasting te heffen die als een vast promillage wordt berekend op grondslag van:

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

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

Artikel 17 van de Zesde richtlijn behoeft in dit geval niet te worden onderzocht."

(1) - PB L 145, blz. 1.

(2) - § 57, leden 7 en 8, Handelskammergesetz.

(3) - Blz. 7 en 8 van de prejudiciële verwijzing.

(4) - Blz. 9 van de verwijzingsbeschikking.

(5) - PB L 376, blz. 1.

(6) - Arrest van 13 juli 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punten 10 en 12).

(7) - Arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22), arrest Wisselink (aangehaald in voetnoot 6, punt 14) en arrest van 19 maart 1991, Giant (C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 9).

(8) - Arresten Kerrutt (aangehaald in voetnoot 7, punt 22) en Wisselink (aangehaald in voetnoot 6, punt 14).

(9) - Conclusie bij arrest van 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading (C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, I-2235).

(10) - Arrest van 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Jurispr. blz. 3759, punt 14).

(11) - Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: "Eerste richtlijn").

(12) - Arrest *Rousseau Wilmot* (aangehaald in voetnoot 10, punt 16).

(13) - Arrest van 7 mei 1992, *Bozzi* (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punten 9 en 10), en arrest *Dansk Denkvit en Poulsen Trading* (aangehaald in voetnoot 9, punt 11).

(14) - Arrest *Bozzi* (aangehaald in voetnoot 13, punt 12); arrest van 3 maart 1988, *Bergandi* (252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 15); arresten *Wisselink* (aangehaald in voetnoot 6, punt 18), *Giant* (aangehaald in voetnoot 7, punten 11 en 12) en *Dansk Denkvit en Poulsen Trading* (aangehaald in voetnoot 9, punt 11).

(15) - Arrest *Bergandi* (aangehaald in voetnoot 14, punt 8) en arrest van 26 juni 1997, *Careda e.a.* (C-370/95, C-371/95 en C-372/95, Jurispr. blz. I-3721, punt 15).

(16) - Arrest *Wisselink* (aangehaald in voetnoot 6, punt 20).

(17) - Arrest *Giant* (aangehaald in voetnoot 7, punt 14).

(18) - Arrest *Bozzi* (aangehaald in voetnoot 13, punt 14).

(19) - Arrest *Rousseau Wilmot* (aangehaald in voetnoot 10, punt 16).

(20) - Zie voetnoot 19.

(21) - Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn; de economische activiteiten die hieronder vallen, zijn ingevolge artikel 4, lid 2, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder meer beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

(22) - Het gaat hier om de door het lid van de kamer van koophandel tegelijk met de prijs te betalen omzetbelasting.

(23) - Arrest *Careda* (aangehaald in voetnoot 15, punt 15).

(24) - Arrest van 4 februari 1988, *Commissie/België* (391/85, Jurispr. blz. 579, punt 23).

(25) - Arresten *Giant* (aangehaald in voetnoot 7, punt 14) en *Bozzi* (aangehaald in voetnoot 13, punt 16), en arrest van 16 december 1992, *Beaulande* (C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 17).

(26) - Aangehaald in voetnoot 9, punt 14.

(27) - Zie voetnoot 26.

(28) - Arrest *Bozzi* (aangehaald in voetnoot 13, punt 9); arresten van 17 september 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 14), en *Fricarnes* (C-28/96, Jurispr. blz. I-4939, punt 37).

(29) - Arrest van 21 september 1988, *Commissie/Frankrijk* (50/87, Jurispr. blz. 4797).

(30) - Arrest van 6 juli 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883).

(31) - Arrest van 10 juli 1984, *Dansk Denkavit* (42/83, Jurispr. blz. 2649).

(32) - Arrest Commissie/België (aangehaald in voetnoot 24).

(33) - Arresten van 15 januari 1986, *Hurd* (44/84, Jurispr. blz. 29); 6 juli 1988, *Ledoux* (127/86, Jurispr. blz. 3741), en 3 mei 1994, *Commissie/België* (C-47/93, Jurispr. blz. I-1593).

(34) - Tweede, derde en vierde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn en resolutie houdende advies van het Parlement inzake het voorstel van de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan de Raad voor een zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: gelijke belastinggrondslag (PB C 40 van 8 april 1974, blz. 34).

(35) - Arrest aangehaald in voetnoot 13, punten 20-23.