ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

9 maart 2000 *

In zaak C-437/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Evangelischer Krankenhausverein Wien

en

Abgabenberufungskommission Wien

en tussen

Wein & Co. HandelsgesmbH, voorheen Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH

en

Oberösterreichische Landesregierung,

* Procestaal: Duits.

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1), artikel 3 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), en artikel 92 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87 EG),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Evangelischer Krankenhausverein Wien, vertegenwoordigd door B. Kramer, advocaat te Wenen,

— Abgabenberufungskommission Wien, vertegenwoordigd door K. Pauer, Magistratrat bij de Abgabenberufungskommission, Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, en J. Ponzer, Bereichsdirektor van die commissie,

— Wein & Co. HandelsgesmbH, voorheen Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, vertegenwoordigd door T. Jordis, advocaat te Wenen,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door W. Okresek, Sektionschef bij het Bundeskanzleramt, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur V. Kreuschitz en E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Evangelischer Krankenhausverein Wien, vertegenwoordigd door B. Kramer, advocaat; Abgabenberufungskommission Wien, vertegenwoordigd door K. Kamhuber, Senatsrat bij de Abgabenberufungskommission, Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro; Wein & Co. HandelsgesmbH, voorheen Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, vertegenwoordigd door T. Jordis, advocaat; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door W. Okresek en E. Zach, Ministerialrätin bij het Ministerie van Financiën, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door V. Kreuschitz en E. Traversa, ter terechtzitting van 6 mei 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 juli 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 18 december 1997, ingekomen bij het Hof op 24 december daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), artikel 3 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1; hierna: „accijnsrichtlijn"), en artikel 92 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87 EG).

2 Die vragen zijn gerezen in twee gedingen, te weten Evangelischer Krankenhausverein Wien (hierna: „EKW") tegen Abgabenberufungskommission Wien (beroepsinstantie voor belastingzaken te Wenen) en Wein & Co. HandelsgesmbH, voorheen Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (hierna: „Wein & Co."), tegen de Oberösterreichische Landesregierung (regering van de deelstaat Oberösterreich), ter zake van de op EKW en Wein & Co. rustende verplichting tot betaling van de belasting op drank en consumptie-ijs („Getränkesteuer"; hierna: „drankbelasting").

De toepasselijke nationale bepalingen

3 Ingevolge § 3 van het Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (constitutionele belastingwet, *BGBl* nr. 45/1948, gewijzigd bij federale constitutionele wet, *BGBl* nr. 201/1996) worden de fiscale bevoegdheid en de belastingopbrengsten bij wege van federale wetgeving verdeeld.

4 Ten tijde van de heffing van de drankbelasting in de zaken in het hoofdgeding gold het Finanzausgleichsgesetz 1993 (wet over de inkomensverdeling tussen de bond, de deelstaten en de gemeenten; hierna: „FAG", *BGBl* nr. 30/1993, zoals gewijzigd bij de in *BGBl* nr. 853/1995 gepubliceerde federale wet). Volgens § 14, lid 1, punt 8, en lid 2, FAG zijn de gemeenten bij uitsluiting bevoegd ter zake van:

„belastingen op de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren, voor zover de levering niet gebeurt voor wederverkoop in het kader van een duurzame activiteit. Van die belasting zijn uitgesloten wijnleveringen in de zin van § 10, lid 3, punt 1, Umsatzsteuergesetz 1994 [wet op de omzetbelasting 1994] *(BGBl* nr. 663) wanneer de beschikkingsbevoegdheid over het goed wordt overgedragen op de plaats van productie en er geen vervoer of verzending plaatsvindt, alsook de leveringen van melk."

5 De leveringen van wijn in de zin van § 10, lid 3, punt 1, Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: „UStG") betreffen de afzet van op het nationale grondgebied geproduceerde wijn van verse druiven vanaf een landbouwbedrijf, waarvoor ingevolge § 10, lid 3, punt 1, UStG een tarief van de belasting over de toegevoegde waarde

(hierna: „BTW") van 12 % geldt, terwijl het tarief voor de gewone verkoop 20 % bedraagt. Volgens § 14, lid 1, punt 8, FAG is de rechtstreekse afzet van die wijn vrijgesteld van de drankbelasting.

6 Krachtens § 15, lid 3, punt 2, FAG kunnen de gemeenten, bij besluit van de gemeenteraad en onverminderd een verdergaande machtiging verleend door de wetgever van de deelstaat, de in § 14, lid 1, punt 8, FAG genoemde belastingen heffen tegen het tarief van 10 % van de verkoopprijs voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken en van 5 % voor alcoholvrije dranken. Alcoholvrije dranken in de zin van die bepaling zijn dranken met een alcoholgehalte van 0,5° of minder.

7 Volgens § 15, lid 4, FAG moet de verkoopprijs worden vastgesteld overeenkomstig het bepaalde in het UStG en omvat hij niet de omzetbelasting en het bedieningsgeld.

8 De aan de hoofdgedingen ten grondslag liggende gemeentebelastingen zijn, wat EKW betreft, vastgesteld bij het Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (Weense drankbelastingwet van 1992; hierna: „Wiener GStG", *LGBl* van Wenen nr. 3/1992) en de Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (Weense drankbelastingverordening van 1992; hierna: „Wiener GStV", *Amtsblatt* 6/1992, in de versie gepubliceerd in *Amtsblatt* 44/1992 en in *Amtsblatt* 50/1994), en, wat Wein & Co. betreft, door het Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (gemeentelijke drankbelastingwet voor Oberösterreich; hierna: „Oö GStG", *LGBl* van de deelstaat Oberösterreich nr. 15/1950, zoals gewijzigd bij de in *LGBl* nr. 28/1992 gepubliceerde deelstaatwet). Ofschoon de gemeentebelastingen door onderscheiden regionale bepalingen worden geregeld, vertonen zij nagenoeg dezelfde kenmerken, zodat zij hierna tezamen zullen worden aangeduid met de term „drankbelasting".

De toepasselijke gemeenschapsbepalingen

9 Artikel 33 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij 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 (PB L 376, blz. 1), 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.

2. Met aan accijns onderworpen producten worden in deze richtlijn de volgende producten bedoeld, als omschreven in de geldende communautaire bepalingen:

— minerale oliën,

— alcohol en alcoholische dranken,

— tabaksfabrikaten."

10 De derde overweging van de considerans van de accijnsrichtlijn luidt als volgt:

„Overwegende dat het begrip ‚accijnsproducten' moet worden omschreven; dat communautaire bepalingen uitsluitend van toepassing kunnen zijn op goederen die als zodanig in alle lidstaten worden behandeld; dat op deze producten andere indirecte belastingen mogen worden geheven met specifieke doeleinden; dat de handhaving of instelling van andere indirecte belastingen geen aanleiding mag geven tot formaliteiten bij het overschrijden van een grens."

11 Artikel 3 van de accijnsrichtlijn bepaalt dienaangaande:

„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

— minerale oliën,

— alcohol en alcoholhoudende dranken,

— tabaksfabrikaten.

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht

worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

Onder deze zelfde voorwaarde zullen de lidstaten ook de mogelijkheid behouden om op dienstverrichtingen, met inbegrip van dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten, belastingen te heffen die geen omzetbelastingen zijn."

De hoofdgedingen

12 EKW exploiteert een cafetaria in een ziekenhuis. Op 6 december 1996 stelde de Abgabenbehörde Wien (ter zake van belastinginning bevoegde Weense instantie) een aanslag vast, volgens welke EKW krachtens de Weense belastingregeling een bedrag van 309 995 ATS aan drankbelasting over zijn omzet in de periode van januari 1992 tot en met oktober 1996 verschuldigd was.

13 Het daartegen door EKW ingediende bezwaar werd door de Abgabenberufungskommission Wien afgewezen.

14 EKW kwam tegen die afwijzingsbeschikking op bij het Verwaltungsgerichtshof. Het stelde dat de bepalingen betreffende de drankbelasting in strijd waren met het gemeenschapsrecht, met name met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 3 van de accijnsrichtlijn.

15 Wein & Co. is een te Leonding in Oberösterreich gevestigde wijnhandel, waarvan de gemeentelijke autoriteiten een bedrag van 417 628 ATS aan drankbelasting over de periode van 1 december 1994 tot en met 31 maart 1995 hadden gevorderd.

16 Wein & Co. stelde tegen die aanslag eerst administratief beroep in bij de Oberösterreichische Landesregierung, die het beroep verwierp, en kwam vervolgens tegen die afwijzende beschikking op bij het Verwaltungsgerichtshof. Daar stelde zij inzonderheid, dat de drankbelasting overeenkomsten vertoonde met de bij artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting en derhalve in strijd was met artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn.

17 Het Verwaltungsgerichtshof twijfelt aan de verenigbaarheid van de drankbelasting met de Zesde richtlijn en de accijnsrichtlijn. Het vraagt zich eveneens af, of de belastingvrijstelling voor de rechtstreekse afzet van wijn op de plaats van productie een met de gemeenschappelijke markt onverenigbare steunmaatregel vormt, zoals de Commissie in haar mededeling C 57/96 (PB 1997, C 82, blz. 9) stelt.

De prejudiciële vragen

18 In die omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzet artikel 33, lid 1, 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, zich tegen de handhaving van een belasting op de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren, die voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken 10 % van de verkoopprijs en voor alcoholvrije dranken 5 % van de verkoopprijs bedraagt, waarbij de verkoopprijs dient te worden vastgesteld overeenkomstig de relevante wettelijke bepalingen inzake de omzetbelasting, maar de omzetbelasting, het bedieningsgeld en de drankbelasting niet omvat?

2) Verzet artikel 3, lid 2 en lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (accijnsrichtlijn) zich tegen de handhaving van een belasting zoals die welke in vraag 1 is beschreven?

3) Verzet artikel 92, lid 1, EEG-Verdrag zich tegen een uitzonderingsbepaling ingevolge welke de rechtstreekse afzet van wijn vanaf het wijngoed is vrijgesteld van de drankbelasting?"

De eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de handhaving van een belasting als de drankbelasting waarom het in het hoofdgeding gaat.

20 Het is vaste rechtspraak (zie onder meer arresten van 27 november 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Jurispr. blz. 3759, punt 16; 7 mei 1992, Bozzi, C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 9, en 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 13), dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de lidstaten vrijlaat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze „niet het karakter van omzetbelasting bezitten", ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een lidstaat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op eenzelfde wijze treffen als de BTW.

21 Als zodanige maatregelen moeten in elk geval worden beschouwd, belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, ook al komen zij daarmee niet op alle punten overeen.

22 Zoals het Hof reeds meermaals heeft vastgesteld, zijn die kenmerken de volgende: de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal verrichte transacties; zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces; zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald (zie onder meer arresten van 3 maart 1988, Bergandi, 252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 15; Bozzi, reeds aangehaald, punt 12, en Solisnor-Estaleiros Navais, reeds aangehaald, punt 14).

23 Uit een en ander volgt, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen, die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten. Voorts heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest Solisnor-Estaleiros Navais (punten 19 en 20) verklaard, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van een belasting die niet een van de wezenlijke kenmerken van de BTW vertoont.

24 Opgemerkt zij, dat een belasting als die welke de verwijzende rechter heeft beschreven, geen algemene belasting is, omdat zij niet tot doel heeft alle economische handelingen in de betrokken lidstaat te treffen (zie in die zin arrest Solisnor-Estaleiros Navais, reeds aangehaald, punt 17, en arrest van 16 december 1992, Beaulande, C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 16). Blijkens § 14, lid 1, punt 8, FAG, § 1 Wiener GStV en § 1 Oö GStG geldt de belasting immers enkel voor een beperkte categorie goederen, aangezien zij enkel wordt geheven over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren.

25 Mitsdien moet, zonder dat de andere kenmerken van de drankbelasting behoeven te worden onderzocht, op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680, zich niet verzet tegen de handhaving van een belasting als de drankbelasting waarom het in het hoofdgeding gaat, die wordt geheven over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren.

De tweede vraag

26 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 3, leden 2 en 3, van de accijnsrichtlijn zich verzet tegen de handhaving van een belasting als de drankbelasting die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in Wenen en Oberösterreich werd geheven.

27 Voor het antwoord op die vraag moet om te beginnen onderscheid worden gemaakt tussen de drankbelasting die wordt geheven over alcoholvrije dranken en consumptie-ijs, en die welke wordt geheven over alcoholhoudende dranken. Artikel 3 van de accijnsrichtlijn bevat immers bepalingen voor de belastbare producten die worden genoemd in lid 1, hetgeen het geval is met alcoholhoudende dranken (de relevante bepaling is dan lid 2), en andere bepalingen voor de belastbare producten die niet in lid 1 worden genoemd (de relevante bepaling is dan lid 3).

28 Wat een belasting als de Oostenrijkse gemeentebelasting over alcoholvrije dranken en consumptie-ijs betreft, volgt uit artikel 3, lid 3, van de accijnsrichtlijn, dat de lidstaten een belasting die andere dan de in lid 1 genoemde producten of de dienstverrichtingen treft en niet het karakter van omzetbelasting bezit, kunnen handhaven, mits die belasting in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

29 In de hoofdgedingen noch voor het Hof is betwist, dat de belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs aan die voorwaarde voldoet. Die belasting is dus verenigbaar met artikel 3, lid 3, van de accijnsrichtlijn.

30 Wat een belasting als de Oostenrijkse gemeentebelasting over alcoholhoudende dranken betreft, zij eraan herinnerd, dat volgens artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn op de in lid 1 van dat artikel genoemde producten (waaronder alcoholhoudende dranken) andere indirecte belastingen dan accijnzen mogen worden geheven, mits daarmee een of meer specifieke doeleinden in de zin van die bepaling worden nagestreefd en daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

31 In de eerste plaats moet worden nagegaan, of met een belasting als die waaraan alcoholhoudende dranken worden onderworpen, een specifiek doel in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn, te weten een ander dan een louter begrotingstechnisch doel, wordt nagestreefd (zie in die zin arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-434/97, Jurispr. blz. I-1095, punt 19).

32 Volgens de Oostenrijkse regering heeft de drankbelasting specifiek tot doel, de fiscale autonomie van de territoriale lichamen te versterken.

33 De versterking van de gemeentelijke autonomie door het verlenen van een bevoegdheid tot belastingheffing, is evenwel een louter begrotingstechnisch doel dat op zichzelf, zoals zojuist is opgemerkt, geen specifiek doel in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn kan vormen.

34 De Oostenrijkse regering betoogde eveneens, dat de drankbelasting specifiek tot doel had, de grote uitgaven te compenseren die de gemeenten met het oog op het toerisme dienden te doen.

35 Uit de stukken van het hoofdgeding blijkt evenwel, en door de Oostenrijkse regering is overigens niet betwist, dat de gemeenten op geen enkele wijze is voorgeschreven hoe zij de opbrengst van de drankbelasting moeten aanwenden, en dat er geen verband bestaat met de toeristische infrastructuur of met de ontwikkeling van het toerisme, omdat die belasting, die de dranken ongeacht de plaats van consumptie treft, ook op niet-toeristische plaatsen wordt geheven. Voor het overige zij opgemerkt, dat er in Oostenrijk reeds belastingen bestaan waarmee specifiek wordt beoogd het toerisme te bevorderen (zie dienaangaande arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a., C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. blz. I-3319).

36 Ten slotte betoogde de Oostenrijkse regering, dat de belasting tot doel heeft de volksgezondheid te beschermen, omdat zij aanzet tot consumptie van alcoholvrije dranken, die minder worden belast dan alcoholhoudende dranken.

37 Dienaangaande blijkt uit § 14, lid 1, punt 8, FAG, dat de rechtstreekse afzet van wijn in Oostenrijk is vrijgesteld van de drankbelasting, zodat kan worden betwist dat die belasting de consumptie van alcoholhoudende dranken beoogt tegen te gaan en de bescherming van de volksgezondheid tot doel heeft. Daarbij komt dat, zoals de Commissie onweersproken heeft beklemtoond, volgens § 10, lid 3, punt 1, UStG voor de door de nationale wijnbouwbedrijven geproduceerde en rechtstreeks afgezette wijn van verse druiven in Oostenrijk een verlaagd BTW-tarief geldt, zodat een drank als Oostenrijkse wijn die rechtstreeks vanaf de wijnbouwbedrijven wordt afgezet, over het geheel genomen minder wordt belast dan een alcoholvrije drank als sinaasappelsap. Verder wordt de drankbelasting tegen het voor alcoholhoudende dranken geldende tarief (10 %) over consumptie-ijs geheven, alsmede, zij het tegen een lager tarief (5 %), over alcoholvrije dranken, hetgeen eveneens een aanwijzing is, dat de bescherming van de volksgezondheid niet het specifieke doel van de betrokken wettelijke regeling is.

38 Uit een en ander volgt, dat een belasting als die welke over alcoholhoudende dranken wordt geheven, niet kan worden geacht een specifiek doel in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn na te streven.

39 In de tweede plaats moet worden nagegaan, of bij een belasting als die welke over alcoholhoudende dranken wordt geheven, de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

40 Om te beginnen zij opgemerkt, dat de taalversies van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn in tweeërlei opzicht uiteenlopen.

41 Het is vaste rechtspraak van het Hof, dat wanneer een gemeenschapsrechtelijke bepaling voor verschillende uitleggingen vatbaar is, de voorkeur moet worden gegeven aan de uitlegging die de nuttige werking van de bepaling kan verzekeren (zie onder meer arrest van 22 september 1988, Saarland e.a., 187/87, Jurispr. blz. 5013, punt 19).

42 Voorts geldt, dat wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies van een gemeenschapstekst, bij de uitlegging van de betrokken bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (zie onder meer arrest van 27 maart 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Jurispr. blz. I-1345, punt 19).

43 In de eerste plaats suggereert het gebruik van het woord „of" in de Duitse, de Franse, de Italiaanse, de Portugese en de Spaanse versie, dat inachtneming van de uit hoofde van accijnzen geldende communautaire voorschriften inzake belastingheffing en inachtneming van die uit hoofde van de BTW geldende voorschriften alternatieve vereisten zijn, terwijl het woord „en" in de Deense, de Engelse, de Finse, de Griekse, de Nederlandse en de Zweedse versie lijkt te verlangen, dat deze voorschriften cumulatief worden nageleefd.

44 BTW en accijnzen hebben evenwel een aantal onverenigbare kenmerken. De BTW is evenredig aan de prijs van de goederen waarover zij wordt geheven, terwijl de accijnzen in hoofdzaak over de hoeveelheid van het product worden berekend. Verder wordt de BTW in elke fase van het productie- en distributieproces geheven (waarbij de BTW die over de vorige transactie is betaald, in beginsel aftrekbaar is), terwijl accijnzen eerst verschuldigd worden wanneer de belaste producten ten verbruik worden verkocht (bij accijnzen is er geen vergelijkbare aftrekregeling). Ten slotte wordt de BTW gekenmerkt door het algemene karakter ervan, terwijl accijnzen slechts over bepaalde producten worden geheven. Artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn zou bijgevolg een onmogelijke voorwaarde stellen indien het aldus zou moeten worden uitgelegd, dat de lidstaten de uit hoofde van beide

categorieën belastingen geldende voorschriften inzake belastingheffing gelijktijdig in acht dienen te nemen.

45 In de tweede plaats schrijft de accijnsrichtlijn in de Deense, de Engelse, de Finse, de Nederlandse, de Portugese en de Zweedse taalversie voor, dat de fiscale regeling(en) met betrekking tot de accijnzen en de BTW in acht moet(en) worden genomen. De Duitse taalversie daarentegen verlangt van de lidstaten slechts, dat zij de heffingsbeginselen („Besteuerungsgrundsätze") ter zake van de accijnzen of de BTW in acht nemen. De Franse, de Griekse, de Italiaanse en de Spaanse taalversie echter bevatten omschrijvingen als „les règles de taxation applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA", „κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA" en „las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos o el IVA".

46 Bij vergelijking van artikel 3, leden 2 en 3, met de derde overweging van de considerans van de accijnsrichtlijn, die mede betrekking heeft op de in artikel 3 bedoelde gevallen, blijkt dat de richtlijn wil voorkomen, dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door extra indirecte belastingen. Dat zou met name het geval zijn, indien de marktdeelnemers aan andere formaliteiten zouden worden onderworpen dan die waarin de communautaire regeling betreffende de accijnzen of de BTW voorziet, aangezien deze formaliteiten van lidstaat tot lidstaat zouden kunnen verschillen.

47 Artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn verlangt van de lidstaten dus niet, dat zij alle voorschriften betreffende de accijnzen of de BTW ter zake van de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting in acht nemen. Het is voldoende, dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene

opzet van de ene of de andere in de communautaire regeling bepaalde heffingstechniek.

48 Dienaangaande zij opgemerkt, dat bij de drankbelasting de algemene opzet van de voorschriften betreffende de accijnzen op alcoholhoudende dranken niet in acht wordt genomen. Bij deze belasting wordt immers afgeweken van de wijze van berekening van de accijnzen, omdat het bedrag ervan wordt vastgesteld op basis van de waarde van het product en niet op basis van het gewicht van het product, de hoeveelheid van het product of de alcohol die het bevat. Bovendien worden bij die belasting de voorschriften betreffende de verschuldigdheid van de accijnzen niet in acht genomen, aangezien zij slechts verschuldigd wordt in het stadium van de verkoop aan de consument en niet bij de uitslag tot verbruik in de zin van artikel 6, lid 1, van de accijnsrichtlijn.

49 Bij de drankbelasting wordt evenmin de algemene opzet van de uit hoofde van de BTW geldende voorschriften in acht genomen. Los van het feit dat zij niet onverenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn, is die belasting niet in overeenstemming met de uit hoofde van de BTW geldende voorschriften wat de berekening en de verschuldigdheid betreft. Aangezien zij uitsluitend wordt geheven in het stadium van de verkoop aan de consument, wordt zij dus niet in elke fase van het productie- en distributieproces geheven; voorts wordt zij berekend zonder aftrek van voorbelasting.

50 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 3, lid 3, van de accijnsrichtlijn zich niet verzet tegen de handhaving van een belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs als die waarom het in het hoofdgeding gaat. Artikel 3, lid 2, van die richtlijn verzet zich wel tegen de handhaving van een belasting op alcoholhoudende dranken als die waarom het in het hoofdgeding gaat.

De derde vraag

51 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de vrijstelling van drankbelasting voor de rechtstreekse afzet van wijn aan de eindverbruiker een met het gemeenschapsrecht onverenigbare staatssteun vormt.

52 Om te beginnen is het vaste rechtspraak, dat het uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt (zie onder meer arrest van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59). Niettemin heeft het Hof geoordeeld, dat het geen uitspraak kan doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt, dat de door die rechter gestelde vraag over de uitlegging of de geldigheid van een communautair voorschrift geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is en het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie arrest Bosman, reeds aangehaald, punt 61, en arrest van 15 juni 1999, Tarantik, C-421/97, Jurispr. blz. I-3633, punt 33).

53 Vaststaat, dat die vraag niet relevant is voor de beslechting van de hoofdgedingen, die betrekking hebben op de op EKW en Wein & Co. rustende verplichting tot betaling van drankbelasting wegens de levering onder bezwarende titel van drank en consumptie-ijs, en niet op de vraag, of de vrijstelling van een dergelijke belasting voor de rechtstreekse afzet van wijn op de plaats van productie met het Verdrag onverenigbare staatssteun vormt.

54 Bijgevolg behoeft de derde prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

De beperking van de gevolgen van het arrest in de tijd

55 De Oostenrijkse regering heeft er in haar opmerkingen op gewezen, dat het Hof, indien het van oordeel is dat een belasting als de drankbelasting onverenigbaar is met de relevante bepalingen van het gemeenschapsrecht, de gevolgen van het onderhavige arrest in de tijd kan beperken.

56 Tot staving van het desbetreffende verzoek heeft de Oostenrijkse regering om te beginnen de aandacht van het Hof gevestigd op de rampzalige financiële gevolgen van een arrest dat de verplichting zou meebrengen de tot dusverre ten onrechte geheven belasting terug te betalen. De Oostenrijkse gemeenten zouden dan immers komen te staan voor een niet te overzien aantal vorderingen tot terugbetaling, waaraan zij niet zouden kunnen voldoen. Een dergelijke terugbetaling zou overigens worden bemoeilijkt door het grote aantal transacties, dat in de miljoenen loopt. Bovendien hebben de belastingplichtige leveranciers de drankbelasting in het kader van hun werkzaamheden op de consumenten afgewenteld. Aangezien laatstgenoemden in het algemeen na de consumptie van drank of ijs het betalingsbewijs niet bewaren, kan de belasting niet aan hen worden terugbetaald. Ten slotte stelde de Oostenrijkse regering onweersproken, dat vertegenwoordigers van de Commissie haar tijdens de onderhandelingen over de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Europese Unie hadden verzekerd, dat de drankbelasting verenigbaar was met het gemeenschapsrecht.

57 Opgemerkt zij, dat het Hof slechts bij uitzondering, met toepassing van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, aanleiding kan vinden om voor iedere belanghebbende beperkingen te stellen aan

de mogelijkheid, met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen weer in geding te brengen. Een dergelijke beperking is volgens 's Hofs vaste rechtspraak slechts mogelijk in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven. Bij de beslissing of de werking van een arrest in de tijd moet worden beperkt, moet volgens de rechtspraak van het Hof worden bedacht, dat de praktische gevolgen van een rechterlijke uitspraak weliswaar zorgvuldig moeten worden afgewogen, doch dat dit er niet toe mag leiden, dat de objectiviteit van het recht geweld wordt aangedaan en omwille van de weerslag die een rechterlijke beslissing voor het verleden kan hebben, de toepassing van dat recht in de toekomst in gevaar wordt gebracht (arresten van 2 februari 1988, Blaizot, 24/86, Jurispr. blz. 379, punten 28 en 30, en 16 juli 1992, Legros e.a., C-163/90, Jurispr. blz. I-4625, punt 30).

58 Wat deze zaak betreft, zij opgemerkt, dat artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn tot dusverre niet het voorwerp van een prejudicieel uitleggingsarrest is geweest, en dat de Oostenrijkse regering op grond van de houding van de Commissie in redelijkheid mocht aannemen, dat de wettelijke regeling betreffende de belasting op alcoholhoudende dranken in overeenstemming was met het gemeenschapsrecht.

59 Onder deze omstandigheden staan, zonder dat moet worden ingegaan op het betrokken totale bedrag, het ontbreken van betalingsbewijzen of het zeer grote aantal kleinschalige transacties waarmee geringe bedragen waren gemoeid, dwingende redenen in verband met de rechtszekerheid eraan in de weg, dat rechtsbetrekkingen die al hun gevolgen in het verleden hebben gesorteerd, weer in geding worden gebracht, daar zulks het stelsel van financiering van de Oostenrijkse gemeenten terugwerkend zou verstoren.

60 Mitsdien moet worden beslist, dat artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn niet kan worden aangevoerd tot staving van vorderingen betreffende een belasting als de belasting op alcoholhoudende dranken die vóór de datum van dit arrest is betaald

of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die vóór die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend.

Kosten

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

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer)

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 18 december 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **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, zoals gewijzigd bij 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, verzet zich niet tegen de handhaving van een belasting als de belasting op drank en consumptie-ijs waarom het in het hoofdgeding gaat, die wordt geheven over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren.

2) Artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, verzet zich niet tegen de handhaving van een belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs als die waarom het in het hoofdgeding gaat. Artikel 3, lid 2, van die richtlijn verzet zich wel tegen de handhaving van een belasting op alcoholhoudende dranken als die waarom het in het hoofdgeding gaat.

3) Artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 kan niet worden aangevoerd tot staving van vorderingen betreffende een belasting als de belasting op alcoholhoudende dranken die vóór de datum van dit arrest is betaald of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die vóór die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 maart 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

D. A. O. Edward