HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 17 december 1981 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 95 EEG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat uit andere Lid-Staten ingevoerd gedistilleerd, om in aanmerking te komen voor een niet discriminerend en derhalve naar gemeenschapsrecht geoorloofd nationaal belastingvoordeel, dient te voldoen aan alle voorwaarden van het voorschrift dat het betrokken belastingvoordeel toekent.

Mertens de Wilmars Pescatore O'Keeffe Everling
Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due Bahlmann

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 april 1983.

De griffier
P. Heim

De president
J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. REISCHL VAN 8 MAART 1983 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

In de onderhavige zaak is het Hof verzocht om aanvulling en precisering van zijn rechtspraak ter zake van de voorwaarden waaronder een binnenlands belastingvoordeel ingevolge artikel 95 EEG-Verdrag ook voor gelijksoortige of concurrerende ingevoerde produkten moet worden toegekend. Aangezien de feiten in de onderhavige zaak het Hof reeds bekend zijn uit het arrest van 10 oktober 1978 (zaak 148/77, Hansen, Ju-

1 — Vertaald uit het Duits.

rispr. 1978, blz. 1787), en het belastingstelsel van het Duitse Branntweinmonopolgesetz uitvoerig is beschreven in onder meer de arresten van 30 oktober 1980 (zaak 26/80, Schneider-Import, Jurispr. 1980, blz. 3469), 7 mei 1981 (zaak 153/80, Rumhaus Hansen, Jurispr. 1981, blz. 1165), en 25 november 1981 (zaak 4/81, Hauptzollamt Flensburg t. Andresen, Jurispr. 1981, blz. 2835), kan ik volstaan met de volgende opmerkingen ten aanzien van de feiten en van het recht.

In september 1974 sloeg Hansen GmbH & Co. — voorheen H. Hansen jun. & OC Balle GmbH & Co. —, te Flensburg (hierna: Firma Hansen), uit haar eigen depot onder andere uit de Franse overzeese departementen en Suriname afkomstige lichte rum uit. Het Hauptzollamt Flensburg paste daarop de gebruikelijke Monopolausgleich toe, die destijds DM 1 500/hl ethylalcohol bedroeg. Verzoekster diende tegen deze aanslag een bezwaarschrift in, stellende dat de Monopolausgleich krachtens artikel 95 EEG-Verdrag niet hoger mocht zijn dan de laagste belasting op binnenlands gedistilleerd uit vruchten, die destijds DM 1 210,60/hl ethylalcohol bedroeg.

In antwoord op door de aangezochte rechter, het Finanzgericht Hamburg, gestelde vragen, verklaarde het Hof bij arrest van 10 oktober 1978 onder meer voor recht, dat artikel 95 EEG-Verdrag ook van toepassing is op uit de Franse overzeese departementen afkomstige produkten en dat nationale belastingvoordelen, zelfs wanneer zij slechts aan een gering deel van de nationale produktie ten goede komen of om bijzondere redenen van sociale aard worden toegekend, zich moeten uitstrekken tot uit de Gemeenschap ingevoerde gedistilleerde dranken die, gelet op de criteria van artikel 95, eerste en tweede alinea, EEG-Verdrag, aan dezelfde voorwaarden voldoen.

Daarop besliste het Finanzgericht bij vonnis van 23 mei 1979, dat ingevolge artikel 95 EEG-Verdrag en het besluit van de Raad nr. 70/549/EEG van 29 september 1970 inzake de Associatie van de landen en gebieden overzee met de Europese Economische Gemeenschap (PB L 282 van 1970, blz. 83), over uit de Franse overzeese departementen en Suriname ingevoerde lichte rum geen hogere accijns mocht worden geheven dan over gelijksoortige binnenlandse produkten. De ingevoerde lichte rum zou gelijksoortig zijn met binnenlands gedistilleerd uit vruchten. Het belastingvoordeel van paragraaf 79, Abs. 2, Branntweinmonopolgesezt (oude versie), zou zich evenwel niet alleen uitstrekken tot lichte rum, vervaardigd in distilleerderijen met een jaarproduktie tot 4 hectoliter ethylalcohol. Volgens het Finanzgericht moest voor de vraag of, inzonderheid op het punt van de produktiehoeveelheid, vergelijkbare verhoudingen bestaan, voor zover zulks al relevant is veeleer worden uitgegaan van de in paragraaf 79, lid 2, sub 1, Branntweinmonopolgesetz (oude versie), genoemde Obstgemeinschaftsbrennereien (coöperatieve vruchtendistilleerderijen), en wel zonder inachtneming van de in paragraaf 37 Branntweinmonopolgesetz bepaalde maximumhoeveelheid van 300 liter voor elk lid van de Obstgemeinschaftsbrennereien. De hoeveelheden die ingevolge deze bepaling gelden voor producenten van kleine hoeveelheden, zouden gebonden zijn aan bepaalde factoren (Abfindungsbrennereien, Stoffbesitzer, Verschlußbrennereien, Obstgemeinschaftsbrennereien), die slechts een

rol spelen in het kader van het in de Bondsrepubliek Duitsland bestaande Branntweinmonopol, maar niet in het buitenland. Daardoor zouden de betrokken binnenlandse produktieprocédés worden beschermd tegen de concurrentie van gelijksoortige buitenlandse produkten. Volgens het Finanzgericht diende derhalve de firma Hansen slechts te worden belast tegen het laagste tarief geldend voor binnenlandse produkten, ten bedrage van DM 1 210,60/hl ethylalcohol.

Tegen dit vonnis heeft het Hauptzollamt Flensburg thans beroep tot cassatie (Revision) ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Volgens het Hauptzollamt schrijft artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag niet voor, dat het voor bepaalde groepen binnenlandse producenten voorziene belastingvoordeel van paragraaf 79, lid 2, sub 1, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) ook moet worden toegepast op ingevoerde produkten. Volgens het arrest van 10 oktober 1978 (Hansen I) zou het voordeel zich weliswaar zonder onderscheid moeten uitstrekken tot ingevoerde gedistilleerde dranken, doch zouden daarbij alleen de eigenschappen relevant zijn die de materiële grondslag vormen van het belastingvoordeel. Het enige criterium dat hier — aldus het Hauptzollamt — in aanmerking komt, is de kleinschalige produktie. Voorts zou in casu een vergelijking moeten worden getrokken met binnenlandse versneden rum, die aan een hogere belasting is onderworpen dan gedistilleerd van vruchten.

Volgens het Bundesfinanzhof (VIIe Senat) heeft de rechtspraak van het Hof tot dusver geen uitsluitsel gegeven over de vraag, welke concrete eisen aan de verruiming van de werkingssfeer van het belastingvoordeel van paragraaf 79, lid 2, sub 1, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) moeten worden gesteld. In het arrest van 7 mei 1981 (Hansen III), waarin dezelfde vraag aan de orde was, overwoog het Hof, aldus het Bundesfinanzhof, dat beslissend is dat de ingevoerde produkten daadwerkelijk dezelfde voordelen kunnen genieten als vergelijkbare binnenlandse produkten, ook al voldoen zij niet aan dezelfde technische of juridische voorwaarden. Bovendien werd vastgesteld, dat aan ingevoerde produkten, die naar nationaal recht voldoen aan de kwantitatieve maatstaf, geen nadere eisen ter zake van de produktiecondities mogen worden gesteld die feitelijk of rechtens door een produkt uit een andere Lid-Staat niet kunnen worden vervuld. Deze overwegingen bevatten naar het oordeel van het Bundesfinanzhof een reeks begrippen waarvan de inhoud de rechtstoepasser niet zonder meer duidelijk is.

Door het belastingvoordeel zoals dat tot 1978 gold voor de Obstgemeinschaftsbrennereien, te ontdoen van de voor het monopolie typerende voorwaarden, die zich niet kunnen uitstrekken tot in andere Lid-Staten vervaardigde produkten wegens de daar bestaande situatie, blijft — nog steeds aldus het Bundesfinanzhof — een regeling over die voorziet in een belastingverlaging voor gedistilleerd uit vruchten, afkomstig uit een distilleerderij die door meerdere personen gemeenschappelijk wordt beheerd ter verwerking van door henzelf geproduceerde agrarische grondstoffen en die uit de grondstoffen van één lid jaarlijks niet meer dan 300 liter ethylalcohol vervaardigt. Derhalve acht het Bundesfinanzhof beslis-

send, of het transponeren van deze regeling op uit andere Lid-Staten ingevoerd gelijksoortig gedistilleerd gelijk is te stellen met de voor binnenlandse produkten geldende regeling, of derhalve de nondiscriminatieregel van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag is nageleefd, indien óók ingevoerd gelijksoortig gedistilleerd alleen in aanmerking komt voor het betrokken belastingvoordeel, indien het afkomstig is uit distilleerderijen die in grote lijnen aan genoemde voorwaarden voldoen.

Voorts wijst de verwijzende rechter erop, dat voor gedistilleerd uit vruchten, gedistilleerd uit graan en versneden rum — dranken die als gelijksoortig in de zin van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag zijn aan te merken — een gedifferentieerde nationale belastingregeling bestaat. Derhalve moet worden uitgemaakt, welke produktengroepen als vergelijkingsmaatstaf voor de belasting van ingevoerde produkten moeten dienen, wanneer verschillende gelijksoortige produkten, die elk op een bepaalde manier met het ingevoerde produkt overeenkomen, verschillend worden belast.

Nu het Hof over deze vragen volgens de VIIe Senat van het Bundesfinanzhof nog geen uitsluitsel heeft gegeven, heeft hij bij beschikking van 17 december 1981 de behandeling van de zaak geschorst en krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof de navolgende vragen ter prejudiciële beslissing voorgelegd:

„1. Heeft de importeur van gedistilleerd uit vruchten of van soortgelijk gedistilleerd uit andere Lid-Staten krachtens artikel 95, eerste alinea, een onbeperkte aanspraak op binnenlandse belastingvoordelen voor gedistilleerd, die slechts worden toegekend wanneer het gedistilleerd is geproduceerd in een distilleerderij, die door verscheidene personen gemeenschappelijk wordt beheerd ter verwerking van de door henzelf geproduceerde landbouwgrondstoffen, en die uit de grondstoffen van één lid jaarlijks niet meer dan 300 liter ethylalcohol vervaardigt? Of is voor het recht op deze voordelen vereist, dat het ingevoerde gedistilleerd afkomstig is van een distilleerderij die geheel of gedeeltelijk voldoet aan de voorwaarden van de bepaling die de betrokken voordelen toekent? Indien slechts gedeeltelijk aan die voorwaarden behoeft te worden voldaan: welke van genoemde voorwaarden kan voor de toekenning van de voordelen voor uit andere Lid-Staten ingevoerd gelijksoortig gedistilleerd verplicht worden gesteld, zonder dat inbreuk wordt gemaakt op artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag? Kan daarvoor tenminste de voorwaarde worden gesteld, dat de distilleerderij waarvan het ingevoerde gedistilleerd afkomstig is, geen hogere produktie heeft dan de binnenlandse coöperatieve distilleerderij met de hoogste produktie tijdens de referentieperiode?

2. Ingeval uit andere Lid-Staten ingevoerde lichte rum gelijksoortig is met zowel binnenlands gedistilleerd uit vruchten als binnenlandse versneden rum of binnenlands gedistilleerd uit graan, en wanneer het nationale recht in een legitieme differentiatie voorziet en verschillende heffingen voor deze drie soorten gedistilleerd kent, moet dan op grond van artikel 95 EEG-Verdrag op ingevoerde rum de laagste van de drie in aanmerking komende alcoholaccijnzen worden toegepast? Of is bepalend met welke van deze drie soorten produkten de ingevoerde rum de meeste kenmerken gemeen heeft? Gaat een vergelijking met de accijns op versneden

rum wellicht niet op, omdat deze met gebruikmaking van een ingevoerd produkt (rum) is vervaardigd?".

Mijn standpunt in deze is als volgt.

I — De eerste vraag

Het hoofdgeding betreft in wezen de vraag, of het belastingvoordeel dat tot 1978 in de Bondsrepubliek Duitsland werd toegekend voor gedistilleerd dat in Obstgemeinschaftsbrennereien was vervaardigd, ook moet gelden voor ingevoerde rum. De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen, of artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag aldus is uit te leggen, dat uit andere Lid-Staten ingevoerd gedistilleerd uit vruchten of gelijksoortig gedistilleerd zonder meer in aanmerking komt voor een binnenlands belastingvoordeel voor gedistilleerd, dan wel of daartoe ook de andere voorwaarden voor toepassing van het belastingvoordeel geheel of in elk geval gedeeltelijk moeten zijn vervuld. In de motivering van zijn verwijzingsbeschikking gaat de verwijzende rechter op grond van de rechtspraak van het Hof — inzonderheid voornoemd arrest van 30 oktober 1980 (Schneider-Import) — terecht ervan uit, dat paragraaf 79, lid 2, sub 1, Branntweinmonopolgesetz (oude versie), onverenigbaar is met artikel 95 EEG-Verdrag, inzoverre het daarin voorziene belastingvoordeel afhangt van de vervulling van technische voorwaarden die typerend zijn voor de Duitse belastingregeling voor gedistilleerd en waaraan producenten in andere Lid-Staten, waar geen gelijkwaardige regeling bestaat, niet kunnen voldoen. In de prejudiciële vraag wordt derhalve bewust niet ingegaan op de voorwaarden die typerend zijn voor het Duitse monopolie voor gedistilleerd, maar worden alleen de criteria genoemd waarop krachtens paragraaf 79, lid 2, sub 1, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) in samenhang met paragraaf 37 Branntweinmonopolgesetz de bestaande belastingvoordelen voor de Obstgemeinschaftsbrennereien berusten. Die criteria zijn, zoals gezegd, dat het gedistilleerd moet zijn vervaardigd in een distilleerderij die door meerdere personen gemeenschappelijk wordt beheerd, dat in een dergelijke distilleerderij uitsluitend gedistilleerd mag worden vervaardigd uit de in paragraaf 27 Branntweinmonopolgesetz opgesomde, door de leden van de coöperatie zelf geoogste grondstoffen, en dat uit de grondstoffen van één lid jaarlijks niet meer dan 300 liter ethylalcohol mag worden vervaardigd.

In verband met de vraag, in hoeverre deze voorwaarden zich mogen uitstrekken tot soortgelijke ingevoerde produkten, wijst het Bundesfinanzhof verder terecht op een vaste rechtspraak van het Hof (zie voornoemde arresten in de zaken Hansen-I, Schneider-Import en Hansen III) volgens welke het de Lid-Staten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht niet verboden is, bepaalde soorten gedistilleerd of bepaalde groepen producenten voordelen in de vorm van belastingvrijstellingen of -verlagingen toe te kennen. In het arrest Hansen I heeft het Hof in zoverre gepreciseerd, dat „belastingfaciliteiten als deze ter bereiking van wettige economische en sociale doelen *kunnen* worden aangewend, zoals het gebruik van bepaalde

grondstoffen door de branderijen, het behoud van de produktie van typische gedistilleerde dranken van hoge kwaliteit of het in stand houden van bepaalde categorieën bedrijven, zoals de branderijen in de landbouwsector." In die zin verklaarde het Hof in de arresten van 22 juni 1976 (zaak 127/75, Bobie, Jurispr. 1976, blz. 1079), van 8 januari 1981 („geregenereerde aardolieprodukten", zaak 21/79, Commissie t. Italiaanse Republiek, Jurispr. 1980, blz. 1), van 14 januari 1981 (zaak 140/79, Chemial Farmaceutici, Jurispr. 1981, blz. 1 en zaak 46/80, Vinal, Jurispr. 1981, blz. 77) dat het gemeenschapsrecht niet in de weg staat aan de vrijheid van de Lid-Staten „om met behulp van objectieve criteria, zoals de aard van de grondstoffen en de toegepaste produktieprocédés, voor bepaalde produkten een systeem van gedifferentieerde belastingen vast te stellen." In de laatste twee arresten voegde het Hof daaraan toe, dat zulke differentiaties zich met het gemeenschapsrecht verdragen, wanneer zij gericht zijn op de verwezenlijking van economische beleidsoogmerken die, op hun beurt, met de in het Verdrag en in het afgeleide recht gestelde eisen verenigbaar zijn.

Verzoekster in het hoofdgeding is van mening, dat de door de Duitse wetgever voorziene fiscale begunstiging van de Obstgemeinschaftsbrennereien niet beantwoordt aan wettige economische of sociale doelen in de zin van deze rechtspraak. Volgens haar strekten de tot 1978 geldende belastingvoordelen voor Obstgemeinschaftsbrennereien niet, zoals het Bundesfinanzhof stelt, tot bescherming van de verwerking van vruchten op kleine boerenbedrijven. Afgezien daarvan mag, gelet op artikel 37, lid 4, EEG-Verdrag, een bestaanszekerheid niet met belastingvoordelen worden nageskreefd. Voorts kan haars inziens met betrekking tot de betrokken Obstgemeinschaftsbrennereien uit voornoemde arresten in de zaken-Hansen I en III worden afgeleid, dat de Lid-Staten alleen op basis van kwantitatieve gegevens fiscale differentiaties mogen toepassen. De Obstgemeinschaftsbrennereien zouden evenwel in werkelijkheid industriële distilleerderijen zijn van onbeperkte omvang en met een eigen distilleerbevoegdheid, die als zelfstandige handelseenheden zijn aan te merken. Bijgevolg, aldus verzoekster, mogen de Obstgemeinschaftsbrennereien belastingtechnisch niet met kleine distilleerders gelijk worden gesteld.

Deze visie, die verzoekster in grote lijnen al heeft verdedigd in de hogergenoemde zaak-Hansen III, berust volgens mij evenwel op een onjuiste uitlegging van de door haar ingeroepen arresten.

Vooreerst zij erop gewezen, dat in de rechtspraak van het Hof rekening wordt gehouden met de omstandigheid, dat de fiscale bevoegdheden op gebieden die niet zijn geharmoniseerd in beginsel aan de Lid-Staten zijn gebleven. Daaruit volgt, dat bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de Lid-Staten in beginsel ook zelfstandig mogen beslissen, op welke economische of sociale gronden zij belastingvrijstellingen of -verminderingen voor binnenlandse produkten toekennen. Het is vaste rechtspraak van het Hof (zie met name het arrest van

15 juli 1982, zaak 216/81, Cogis, Jurispr. 1982, blz. 2701), dat het verbod van fiscale discriminaties, in artikel 95 EEG-Verdrag voorzien ter verzekering van de normale mededingingsvoorwaarden, alleen „de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en geïmporteerde produkten" waarborgt. Voorts zijn fiscale differentiaties, zoals het Hof onder meer in de zaken Chemial Farmaceutici en Vinal heeft geoordeeld, verenigbaar met het gemeenschapsrecht, wanneer zij zijn gericht op de verwezenlijking van doelen die in strijd zijn met de in het Verdrag en in het afgeleide recht gestelde eisen, en „wanneer in de uitvoeringsbepalingen alle mogelijke, rechtstreekse of indirecte, discriminatie jegens importen uit derde landen en/of iedere vorm van bescherming van concurrerende nationale produkten, wordt vermeden." Met andere woorden, fiscale regelingen zijn verenigbaar met het Verdrag, wanneer zij op objectieve criteria berusten en geen discriminerend noch beschermend karakter hebben.

Gelet op deze rechtspraak kan derhalve niet worden gesteld, dat het in paragraaf 79, lid 2, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) voorziene, op objectieve criteria gebaseerde voordeel voor kleine distilleerders, als zodanig onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Nu de Lid-Staten hun fiscale autonomie hebben behouden, moeten veeleer fiscale differentiaties om redenen van sociaal-, landbouw- en structuurbeleid mogelijk zijn. Waar de Bondsrepubliek Duitsland met het oog op de bestaanszekerheid van kleine boerenbedrijven en ten einde de kleine distilleerders een redelijke verwerking van hun vruchten te verzekeren, in een belastingverlaging heeft voorzien, valt daarop — en het Bundesfinanzhof, de Bondsregering en de Commissie zijn het daarover eens — gemeenschapsrechtelijk gezien niets aan te merken.

Deze met middelen van het nationale belastingrecht nagestreefde doelstelling werd overigens uitdrukkelijk aanvaard, onder meer in voornoemd arrest Schneider-import; in die zaak ging het om de rechtmatigheid van de in paragraaf 79, lid 2, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) voorziene belastingverlaging voor Abfindungsbrennereien. Wanneer evenwel aan dergelijke kleine boerenbedrijven, waarvan de produktie een bepaalde jaarlijkse hoeveelheid niet overschrijdt, belastingvoordelen mogen worden toegekend, lijkt het in ieder geval gerechtvaardigd, dat hetzelfde belastingvoordeel ook wordt toegekend aan een samenwerkingsverband van kleine boerenbedrijven die hun produkten gezamenlijk op de markt brengen. Ongeacht de vraag, wie over de distilleerbevoegdheid beschikt, is in dit verband beslissend, dat de voor ieder lid geldende kwantitatieve beperking wordt gehandhaafd evenals het vereiste, dat door de betrokkenen zelf gewonnen grondstoffen moeten worden verwerkt. Bovendien bepaalt paragraaf 37 Branntweinmonopolgesetz, dat de leden van een Obstgemeinschaftsbrennerei in de bedrijfsresultaten van de distilleerderij moeten delen in verhouding tot hun aandeel in de jaarlijkse produktie. Daarmee wordt gewaarborgd, dat de leden van de coöperatie in dezelfde mate van de belastingverlaging genieten als de betrokken kleine distilleerderijen. Der-

halve is het mijns inziens evenmin bezwaarlijk, indien een Lid-Staat in het kader van zijn fiscale autonomie, met het oog op een rationeler grondstoffengebruik en een minder duur administratief toezicht op de kleine distilleerderijen, het belastingvoordeel niet alleen toekent aan de kleine producenten, doch ook aan de Obstgemeinschaftsbrennereien die aan genoemde criteria voldoen.

Tenslotte merkt de verwijzende rechter terecht op dat het Hof, inzonderheid in de arresten Bobie, Hansen I, Commissie t. Italië (geregenereerde aardolieprodukten), Chemial Farmaceutici en Vinal, een fiscale differentiatie op grond van andere dan kwantitatieve criteria eveneens toelaatbaar heeft geacht. Anders dan verzoekster stelt, blijkt duidelijk uit het arrest Hansen III, dat niet alleen kwantitatieve criteria maar ook de structuur van een bedrijf en de organisatievorm een rol kunnen spelen bij de toepassing van artikel 95. In deze zaak had de verzoekende onderneming eveneens betoogd, dat de uit Guadeloupe ingevoerde lichte rum in strijd met artikel 95 werd gediscrimineerd, omdat krachtens paragraaf 79, lid 2, Branntweinmonopolgesetz (oude versie) voor bepaalde soorten binnenlands gedistilleerd een verlaagd belastingpercentage gold. Zij was van oordeel, dat op de door haar ingevoerde produkten het laagste belastingtarief voor gedistilleerd uit vruchten van binnenlandse herkomst moest worden toegepast, waartoe ook zij zich beriep op de destijds in de wet voorziene belastingregeling voor gedistilleerd uit Obstgemeinschaftsbrennereien met het betoog, dat die distilleerderijen, gebruik makend van de gezamenlijke rechten van hun leden, zóveel mochten distilleren dat zij in feite waren te beschouwen als industriële ondernemingen die zeer wel met de rumproducenten konden worden vergeleken. De verwijzende rechter, het Finanzgericht Hamburg, betwijfelde of het aanleggen van een maatstaf, ontleend aan de vergelijkbaarheid van de *produktiecondities*, zich verdroeg met het verbod van fiscale discriminaties; artikel 95 EEG-Verdrag zou zijn gebaseerd op de gelijksoortigheid van de waren en niet op de condities waaronder deze worden geproduceerd.

Daaromtrent overwoog het Hof, dat de aan de orde gestelde problemen goeddeels waren opgelost in het arrest Schneider-Import, betreffende de belastingverlaging voor kleine distilleerderijen. Onder verwijzing naar een vaste rechtspraak bevestigde het Hof, dat het de Lid-Staten in de toenmalige stand van het gemeenschapsrecht niet verboden was, bepaalde soorten gedistilleerde dranken of bepaalde groepen producenten belastingvoordelen in de vorm van een ontheffing of een vermindering van rechten toe te kennen. Deze voordelen, aldus het Hof, dienden zich evenwel ingevolge artikel 95 zonder onderscheid uit te strekken tot ingevoerde produkten „waarvoor *dezelfde condities* gelden als voor de begunstigde nationale produkten."

Onder aanhaling van zijn reeds in het arrest Hansen I geformuleerde overweging, dat de natuurlijke produktiegegevenheden bijzondere problemen doen rijzen voor produkten afkomstig uit landstreken waar andere klimatologische omstandigheden gelden dan in Europa, overwoog het Hof uitdrukkelijk, dat „de ingevoerde produkten daadwerkelijk dezelfde voordelen moeten kunnen genieten als vergelijkbare nationale produkten, ook al mochten de ingevoerde produkten niet voldoen aan de technische of wettelijke voorwaarden, geldende voor nationale produkties waaraan een bepaald fiscaal voordeel is toegekend". Het voegde daaraan toe, dat het niet te rijmen zou zijn met de eis van een daadwerkelijk gelijke behandeling van nationale en ingevoerde produkten, indien aan ingevoerde produkten die voldoen aan de kwantitatieve maatstaf van de nationale wet, „nadere, met de produktiecondities samenhangende eisen worden gesteld waaraan, vanwege de natuurlijke of legislatieve gegevenheden, door een produkt uit een andere Lid-Staat niet kan worden voldaan."

Een en ander betekent om te beginnen, dat de praktische gevolgen van de toepassing van binnenlandse belastingvoordelen op gelijksoortige produkten van de Lid-Staten moeten overeenstemmen met de voor binnenlandse produkten geldende regeling, dat het derhalve voor toekenning van een belastingvoordeel voldoende is dat de aard, de struktuur en de organisatievorm van de onderneming die het ingevoerde gedistilleerd heeft vervaardigd, in grote lijnen vergelijkbaar zijn met die van de betrokken binnenlandse ondernemingen. Anders dan verzoekster in het hoofdgeding meent, heeft het Hof evenwel niet beslist dat naast het kwantitatieve criterium geen andere eisen betreffende de produktievoorwaarden mogen worden gesteld; het heeft alleen verduidelijkt, dat geen bijkomende voorwaarden mogen worden gesteld die *typerend zijn voor het nationale bestel,* en die door vergelijkbare bedrijven uit andere Lid-Staten niet kunnen worden vervuld. In dat geval — aldus het Hof in het arrest Commissie t. Italië (geregenereerde aardolieprodukten) — zou het afschaffen van deze voorwaarden het enige middel zijn om een al dan niet rechtstreekse discriminatie van ingevoerde produkten te verhinderen.

Dienovereenkomstig verklaarde het Hof in het dictum van voornoemd arrest Hansen III, dat in beginsel alle krachtens de wettelijke regeling van een Lid-Staat geldende belastingvoordelen ook hebben te gelden voor ingevoerde produkten, die zowel voldoen aan de maatstaf der gelijksoortigheid als aan de voorwaarden die volgens de nationale wettelijke regeling aan toekenning van die voordelen verbonden zijn. Indien deze voorwaarden zijn vervuld, mag een Lid-Staat het belastingvoordeel niet weigeren op grond van nadere wettelijke voorwaarden, waaraan een produktie-eenheid in een andere Lid-Staat niet kan voldoen om redenen, verband houdende met haar geografische situatie dan wel met de in die Lid-Staat voor de produktie van gedistilleerd geldende wettelijke regeling.

Het betoog van verzoekster in die zaak, dat op ingevoerde rum het gunstigste binnenlandse belastingpercentage moest

worden toegepast, zoals dat met name gold voor gedistilleerd van Obstgemeinschaftsbrennereien, was voor het Hof reden, te wijzen op een verdere beperking van de toepassing van artikel 95. Het overwoog, dat een ingevoerd produkt weliswaar daadwerkelijk in aanmerking moest komen voor een belastingvoordeel dat gold voor een vergelijkbaar nationaal produkt, maar dat het gemeenschapsrecht de Lid-Staten niet verplichtte, ingevoerde produkten voor een gunstiger behandeling in aanmerking te doen komen dan hun nationale produktie. Duidelijkheidshalve voegde het Hof daar nog aan toe, dat het Verdrag een Lid-Staat met name niet verplicht, belastingvoordelen toe te kennen voor ingevoerd gedistilleerd, geproduceerd door produktie-eenheden die niet voldoen aan de specifieke kwantitatieve criteria volgens welke vergelijkbare nationale produkten voor die voordelen in aanmerking komen. Uit deze verwijzing naar de *„specifieke kwantitatieve criteria"* — in de zaak Schneider-import, die betrekking had op de belastingverlaging voor Abfindungsbrennereien, werd slechts van kwantitatieve criteria gesproken — blijkt mijns inziens bovendien, dat volgens het Hof het voor Gemeinschaftsbrennereien geldende criterium, volgens hetwelk elk lid van de coöperatie jaarlijks niet meer dan 300 liter ethylalcohol mag vervaardigen, zich voor de toepassing van artikel 95 EEG-Verdrag — onder de in het arrest Schneider-import genoemde voorwaarden — kan uitstrekken tot soortgelijke ingevoerde produkten; anders dan verzoekster in het hoofdgeding meent, heeft het Hof mijns inziens niet een vergelijking van de totale produktiecapaciteit van deze Obstgemeinschaftsbrennereien met die van ondernemingen in andere Lid-Staten voor ogen gehad.

Tegen de achtergrond van deze abstracte omlijning dienen thans de verwijzende rechter concrete aanwijzingen te worden verschaft, in hoeverre genoemde criteria zich zonder discriminatie kunnen uitstrekken tot ingevoerd gedistilleerd afkomstig uit landstreken waar andere klimatologische omstandigheden gelden dan in Europa.

In navolging van de Bondsregering en de Commissie dient in de eerste plaats te worden vastgesteld, dat de coöperatieve ondernemingsvorm, die aan geen bepaalde rechtsvorm gebonden is, geen specifiek nationaal criterium vormt, maar een voorwaarde is die zonder meer ook door ondernemingen in andere Lid-Staten kan worden vervuld. Dat geldt ook voor de tweede voorwaarde, volgens welke het gedistilleerd van de Obstgemeinschaftsbrennereien moet zijn vervaardigd uit door de leden zelf geoogste grondstoffen, die dus niet elders mogen worden betrokken. Tenslotte geldt hetzelfde voor de derde voorwaarde, die, om te waarborgen dat alleen kleine boerenbedrijven voor het belastingvoordeel in aanmerking komen, een kwantitatieve maximumgrens van 300 liter gedistilleerd per lid per jaar bepaalt.

Volgens de verwijzende rechter en de Commissie moet enkel aan de hand van deze criteria worden onderzocht, of de belastingvoordelen ook voor ingevoerd gedistilleerd kunnen worden toegekend. Volgens de Bondsregering komt daar een vierde element bij, te weten dat ingevoerd gedistilleerd, om voor het belastingvoordeel in aanmerking te komen, uit vruchten in de eigenlijke zin des woords moet zijn vervaardigd. Suikerriet en zeker melasse uit suikerriet zijn zelfs bij een ruime uitlegging geen „vruchten" te noemen.

Hieromtrent moet er vooreerst op worden gewezen, dat paragraaf 27 Branntweinmonopolgesetz uitdrukkelijk de vruchten opsomt die in de Obstgemeinschaftsbrennereien tegen een gunstig belastingtarief kunnen worden gestookt. Ingevolge deze bepaling mogen als basisprodukt uitsluitend vruchten, bessen, wijn, wijnmoer, wortels of residuen daarvan worden gebruikt. Dat zijn geen typisch inlandse voortbrengelsen, maar veeleer landbouwprodukten die ook in andere Lid-Staten in grote hoeveelheden worden voortgebracht. Voor de toepassing van deze voorwaarde op ingevoerde produkten spreekt voorts, dat volgens de rechtspraak van het Hof een fiscale differentiatie toelaatbaar is op basis van objectieve criteria, zoals de gebruikte grondstoffen. In dat verband moet eraan worden herinnerd, dat het Hof reeds in de zaak-Hansen I uitdrukkelijk heeft overwogen, dat dergelijke belastingvoordelen ter bereiking van wettige economische en sociale doelen, zoals het gebruik van bepaalde grondstoffen door de distilleerderijen, kunnen worden aangewend.

Tegen deze verruimde toepassing zou kunnen worden aangevoerd, dat het Hof in de alcoholzaken van 27 februari 1980 (zaak 168/78, Commissie t. Franse Republiek, Jurispr. 1980, blz. 347; zaak 169/78, Commissie t. Italiaanse Republiek, Jurispr. 1980, blz. 385; zaak 170/78, Commissie t. Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1980, blz. 417; zaak 171/78, Commissie t. Denemarken, Jurispr. 1980, blz. 447), alsook in voornoemd arrest Cogis heeft geoordeeld, dat een verschillende belasting, op grond van het gebruikte basisprodukt, van gedistilleerde dranken die als gelijksoortig in de zin van artikel 95, eerste alinea, althans als substitueerbare produkten in de zin van artikel 95, tweede alinea, EEG-Verdrag zijn aan te merken, onverenigbaar is met het verbod van fiscale discriminaties.

Bij nadere beschouwing blijkt evenwel, dat die zaken juist werden gekenmerkt door de omstandigheid, dat de — gezien de gebruikte grondstoffen — typisch binnenlandse produkten volgens de betrokken belastingregelingen in de gunstigste belastingcategorie vielen, terwijl de andere groepen produkten, die nagenoeg integraal uit andere Lid-Staten werden ingevoerd, hoger werden belast. Derhalve heeft het Hof de betrokken belastingregelingen onlangs in strijd met artikel 95 EEG-Verdrag geacht, daar hun *beschermend karakter* voor de hand lag. Omgekeerd pleiten deze arresten, voor zover een regeling een discriminerend noch een beschermend karakter heeft, juist niet tegen de toelaatbaarheid van een fiscale differentiatie op grond van de gebruikte grondstoffen.

In het kader van een prejudiciële procedure staat het echter niet aan het Hof maar aan de nationale rechter, om vast te stellen of een regeling beschermende werking heeft. Deze laatste dient daarbij wel in aanmerking te nemen, dat volgens de rechtspraak van het Hof het gemeenschapsrecht de Lid-Staten er niet toe verplicht, ingevoerde produkten gunstiger te behandelen dan binnenlandse produkten. Indien evenwel vaststaat, dat slechts een klein gedeelte van de binnen-

landse produktie het voor kleine boerenbedrijven geldende belastingvoordeel geniet, terwijl het grootste, van grote bedrijven afkomstige deel van de binnenlandse produktie daarvoor niet in aanmerking komt, kan van een protectionistische werking tegenover ingevoerde produkten die eveneens door grote ondernemingen worden vervaardigd, geen sprake zijn. Anders zou, zoals de verwijzende rechter terecht stelt, de nationale wetgever moeten afzien van een fiscale differentiatie die naar gemeenschapsrecht in beginsel toelaatbaar is, dan wel de grote binnenlandse producenten worden gediscrimineerd tegenover overeenkomstige ondernemingen in andere Lid-Staten.

Dit zou tenslotte niet anders zijn, indien de belastingverlaging ook werd toegekend voor ingevoerd gedistilleerd dat weliswaar voldoet aan de voorwaarde van een kleinschalige produktie, maar waarvan de grondstoffen niet kunnen worden gerekend tot de in paragraaf 27 Branntweinmonopolgesetz genoemde produkten. Ook in dat geval zouden bijvoorbeeld de bij een coöperatie aangesloten kleine producenten van gedistilleerd uit aardappelen of tarwe uit andere Lid-Staten worden bevoordeeld ten opzichte van overeenkomstige binnenlandse kleine producenten, die niet voor belastingverlaging in aanmerking komen.

Uit de door de Bondsregering verstrekte gegevens, die verzoekster in het hoofdgeding niet in de grond heeft bestreden, blijkt evenwel dat de in Obstgemeinschaftsbrennereien vervaardigde hoeveelheden die in aanmerking komen voor het belastingvoordeel, in werkelijkheid slechts een gering deel uitmaken van de totale binnenlandse alcoholproduktie. Zo bedroeg van 1972 tot 1978 de totale produktie aan binnenlands gedistilleerd gemiddeld ongeveer 1,5 miljoen hl per jaar, de gemiddelde produktie van de niet bij de Gemeinschaftsbrennereien aangesloten andere kleine distilleerders ongeveer 65 000 hl, terwijl de totale produktie van de Obstgemeinschaftsbrennereien over die periode slechts circa 4 100 hl bedroeg. Volgens de Bondsregering staat daar voor het betrokken tijdvak een gemiddelde jaarlijkse invoer van 600 000 hl tegenover, waarvan volgens verzoekster in het hoofdgeding alleen al 100 000 hl uit de Franse overzeese gebieden ingevoerde rum. Deze verhouding tussen de in de Obstgemeinschaftsbrennereien vervaardigde hoeveelheid gedistilleerd en zowel de overige binnenlandse produktie — waarvoor het belastingvoordeel niet wordt toegekend — als de ingevoerde hoeveelheden, toont duidelijk aan — zelfs indien buiten beschouwing wordt gelaten, dat de invloed van het belastingvoordeel op de markt in feite wellicht geringer is, daar een groot deel van het in de Obstgemeinschaftsbrennereien vervaardigde gedistilleerd aan het Duitse Branntweinmonopol wordt geleverd — dat het ter bescherming van de alcoholproduktie in kleine boerenbedrijven voorziene belastingvoordeel voor de Obstgemeinschaftsbrennereien gelijksoortige ingevoerde produkten die niet in overeenkomstige bedrijven worden geproduceerd, rechtstreeks noch indirect kan discrimineren. Gelet op het volkomen onbeduidende marktaandeel van de produkten waarvoor het belastingvoordeel wordt toegekend, kan derhalve niet worden gesteld dat de belastingverlaging strekte tot bescherming van concurrerende binnenlandse produkten.

Tenslotte kan ik het evenmin eens zijn met verzoeksters stelling, dat het in de plaats van bovengenoemde criteria zou volstaan, indien de economische situatie waarin in het exportland wordt geprodu-

ceerd vergelijkbaar is met die in de Bondsrepubliek Duitsland. Zulks kan niet worden afgeleid uit artikel 95 EEG-Verdrag, dat met het oog op het vrije goederenverkeer enkel een neutrale mededinging dient te verzekeren en geen handels- of sociaalpolitieke doelen nastreeft. En zoals de Commissie terecht opmerkt, kan daartoe evenmin een beroep worden gedaan op haar voorstel voor een beschikking van de Raad houdende machtiging van de Franse Republiek op basis van artikel 227 EEG-Verdrag, om in haar overzeese departementen en in Frankrijk zelf — in afwijking van artikel 95 — op het verbruik van de in deze departementen vervaardigde zogenoemde traditionele rum een verlaagd belastingtarief toe te passen.

Tenslotte moet ongetwijfeld nog in navolging van de Commissie worden gewezen op een algemene begrenzing van de verruimde toekenning van het onderhavige belastingvoordeel, te weten dat zich in de praktijk bepaalde moeilijkheden zouden kunnen voordoen bij het bewijs dat aan genoemde voorwaarden is voldaan, wanneer in andere Lid-Staten niet dezelfde vereisten gelden en bijgevolg de betrokken bewijsmiddelen altijd kunnen worden geleverd. In zoverre moet, gelet op de aan bovengenoemd arrest Commissie t. Italië (geregenereerde aardolieprodukten) alsmede het arrest van 27 mei 1981 (gevoegde zaken 142 en 143/80, Essevi en Salengo, Jurispr. 1981, blz. 1413) ten grondslag liggende overwegingen, het bewijs dat aan genoemde voorwaarden is voldaan, kunnen worden geleverd onder passende voorwaarden waaraan een importeur in de praktijk kan voldoen.

II — De tweede vraag

Ervan uitgaande, dat ingevoerde lichte rum gelijksoortig is met zowel binnenlands gedistilleerd uit vruchten als met binnenlandse versneden rum of gedistilleerd uit graan, en dat het nationale recht voorziet in een legitieme fiscale differentiatie voor deze drie soorten gedistilleerd, stelt de verwijzende rechter vervolgens de vraag, of op ingevoerde rum de laagste van de voor de drie genoemde produkten geldende alcoholaccijns moet worden toegepast, of dat veeleer bepalend is, met welke van deze drie soorten produkten de ingevoerde rum de meeste kenmerken gemeen heeft. Volgens de verwijzende rechter kan uit bovengenoemde arresten van het Hof ter zake van artikel 95 alsook uit voormeld arrest Andresen worden geconcludeerd, dat in gevallen waarin het ingevoerde produkt met verschillende binnenlandse produkten kan worden vergeleken, de vergelijking van belastingen in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag moet geschieden aan de hand van de belasting van het binnenlandse produkt dat met het ingevoerde produkt de meeste kenmerken gemeen heeft, en dus meer daarop lijkt dan de andere in aanmerking komende produkten.

Deze opvatting berust mijns inziens — en hier ben ik het met de Bondsregering en met de Commissie eens — op een onjuiste uitlegging van de rechtspraak van het Hof betreffende het begrip „gelijksoortigheid" in de zin van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag. Sinds het arrest van 17 februari 1976 (zaak 45/75, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 181), is het immers vaste rechtspraak van het Hof, dat

dit begrip slechts in die zin uniform kan worden uitgelegd, dat als gelijksoortig in de zin van artikel 95, alinea 1, EEG-Verdrag, zijn aan te merken, alle produkten die „uit verbruikersoogpunt soortgelijke eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften voldoen." Uit deze rechtspraak kan derhalve niet worden afgeleid, dat binnen het begrip „gelijksoortigheid" onderscheid moet worden gemaakt tussen volledig gelijksoortige, ten dele gelijksoortige of nauwelijks gelijksoortige produkten.

Veeleer blijkt uit genoemde arresten Chemial Farmaceutici en Vinal dat een ingevoerd produkt, om in aanmerking te komen voor een binnenlands belastingvoordeel, naast het kenmerk der gelijksoortigheid ook moet voldoen aan de overige in het kader van artikel 95 EEG-Verdrag rechtmatig gestelde voorwaarden voor toekenning van het belastingvoordeel. Het ingevoerde produkt moet derhalve worden ingedeeld in de gunstigste belastingcategorie waarvan het de ook op ingevoerde produkten toepasbare voorwaarden volledig vervult; daarbij is het van geen belang, of de nationale belastingregeling een onderscheid maakt naar gelang van de gebruikte grondstoffen, de produktieprocédés, de geproduceerde hoeveelheden of de bedrijfsstructuur.

Aanvullend stelt de verwijzende rechter nog de vraag, of een vergelijking van de belastingregeling voor ingevoerde lichte rum met die voor versneden rum is uitgesloten, nu deze laatste met ingevoerde rum wordt vervaardigd.

Als ik mij niet vergis — de verwijzingsbeschikking verschaft in zoverre geen concrete aanwijzingen — kent het Duitse Branntweinmonopolgesetz geen belastingverlaging voor versneden rum of gedistilleerd van graan, zodat in het betrokken tijdvak deze laatste produkten dezelfde fiscale behandeling genoten als ingevoerde rum. Derhalve kan in het onderhavige geval niet een vergelijking van de belasting van ingevoerde lichte rum met die van versneden rum beslissend zijn.

Subsidiair moet in dit verband evenwel worden opgemerkt, dat een vergelijking van belastingen in het kader van artikel 95 EEG-Verdrag niet mag worden uitgesloten op grond dat het binnenlandse produkt met gebruikmaking van een ingevoerd produkt is vervaardigd. Indien binnenlandse produkten alleen fiscaal mochten worden bevoordeeld op grond dat zij met gebruikmaking van ingevoerde produkten worden vervaardigd, zou in elk geval het verbod van fiscale discriminatie slechts gedeeltelijk worden nageleefd. Indien blijkt, dat het gelijksoortige ingevoerde produkt voldoet aan de voorwaarden voor toekenning van een belastingverlaging, dan moet het ingevoerde produkt een evenredig groot belastingvoordeel genieten als het binnenlandse produkt dat met gebruikmaking van een ingevoerd produkt is vervaardigd.

III — Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

1. Artikel 95 EEG-Verdrag moeten aldus worden uitgelegd, dat een binnenlands belastingvoordeel voor gedistilleerd, dat wordt toegekend op voor-

waarde dat het gedistilleerd is geproduceerd in een distilleerderij, die door meerdere personen gemeenschappelijk wordt beheerd ter verwerking van bepaalde door henzelf gewonnen landbouwgrondstoffen, en die uit de grondstoffen van één lid jaarlijks niet meer dan 300 liter ethylalcohol vervaardigt, zich dient uit te strekken tot produkten uit andere Lid-Staten die zowel voldoen aan het criterium der gelijksoortigheid als aan alle hiervoor genoemde voorwaarden. Het bewijs daarvan moet op passende, in de praktijk haalbare wijze kunnen worden geleverd.

2. Indien het nationale belastingrecht voor meerdere gelijksoortige produkten voorziet in een legitieme differentiatie en onderscheiden belastingtarieven voorschrijft, is voor de fiscale belasting van een gelijksoortig uit een Lid-Staat ingevoerd produkt niet bepalend, met welk binnenlands produkt het ingevoerde produkt de meeste kenmerken gemeen heeft. Ingevolge artikel 95 EEG-Verdrag dient het ingevoerde produkt veeleer te worden ingedeeld in het belastingtarief waarvan het de voorwaarden vervult.