# ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

8 juni 1999 *

In de gevoegde zaken C-338/97, C-344/97 en C-390/97,

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

**E. Pelzl e.a.**

en

**Steiermärkische Landesregierung** (C-338/97),

tussen

**Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a.**

en

**Tiroler Landesregierung** (C-344/97)

* Procestaal: Duits.

en tussen

**STUAG Bau-Aktiengesellschaft**

en

**Kärntner Landesregierung** (C-390/97),

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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J.-P. Puissochet (rapporteur), kamerpresident, P. Jann, C. Gulmann, D. A. O. Edward en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: S. Alber
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Pelzl, J. Kovac en H. Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH en Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, vertegenwoordigd door H. Hohenberg, advocaat te Graz,

— Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, vertegenwoordigd door K. Heller en M. Th. Pflügl, advocaten te Wenen,

— R. K. Kleissl, vertegenwoordigd door C. C. Schwaighofer en M. Sallinger, advocaten te Innsbruck,

— Streiter KG en A. Eiter en S. Riml, vertegenwoordigd door A. Fink en P. Kolb, advocaten te Imst,

— Anton Gschwentner GmbH, vertegenwoordigd door H. Schumacher, advocaat te Innsbruck,

— M. Khuen-Belasi, vertegenwoordigd door B. Köll-Kirchmeyr, advocaat te Schwaz,

— DM Drogeriemarkt GmbH, vertegenwoordigd door W.-D. Arnold, advocaat te Wenen,

— STUAG Bau-Aktiengesellschaft, vertegenwoordigd door A. Hasch, advocaat te Linz,

— de Steiermärkische Landesregierung, vertegenwoordigd door N. Hermann, Hofrat bij het Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, als gemachtigde,

— de Tiroler Landesregierung, vertegenwoordigd door H. Teissl, „Vorsitzender" van de „Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung", als gemachtigde,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door W. Okresek, Ministerialrat bij het Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, als gemachtigde,

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

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Pelzl, Kovac en Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH en Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, vertegenwoordigd door H. Hohenberg; de Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG en STUAG Bau-Aktiengesellschaft, vertegenwoordigd door K. Heller; de Steiermärkische Landesregierung, vertegenwoordigd door E. Wanke, Oberregierungsrat bij het Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, als gemachtigde; de Tiroler Landesregierung, vertegenwoordigd door A. Rudisch, Hofrat bij het Amt der Tiroler Landesregierung, als gemachtigde; de Kärntner Landesregierung, vertegenwoordigd door M. Achatz, als gemachtigde; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi, Ministerialrat bij het Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door V. Kreuschitz en E. Traversa, ter terechtzitting van 4 februari 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 maart 1999,

het navolgende

## Arrest

1 Bij twee beschikkingen van 12 augustus 1997 en een beschikking van 27 oktober 1997, ingekomen bij het Hof op 29 september, 2 oktober respectievelijk 17 november 1997, 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").

2 Deze vragen zijn gerezen in de gedingen tussen Pelzl e.a. en de Steiermärkische Landesregierung, Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a. en de Tiroler Landesregierung, en STUAG Bau-Aktiengesellschaft en de Kärntner Landesregierung, ter zake van de onderwerping van verzoekers in de hoofdgedingen aan bij het Steiermärkische Tourismusgesetz, het Tiroler Tourismusgesetz en het Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz ingestelde belastingen ten gunste van het toerisme.

3 Met deze belastingen wordt beoogd het toerisme in de betrokken Bundesländer (deelstaten) te bevorderen. In Stiermarken komt de belasting ten goede aan de plaatselijke VVV's, in Tirol gaat zij deels naar de plaatselijke VVV's en deels naar het Tourismusförderungsfonds (fonds tot bevordering van het toerisme), en in Karinthië wordt zij verdeeld onder het Land en de gemeenten.

4 De belasting is in beginsel verschuldigd door alle ondernemers die direct of indirect economisch belang hebben bij het toerisme en hun zetel of een vestiging hebben in Tirol, Karinthië of een bij het Steiermärkische Tourismusgesetz aangewezen gemeente in Stiermarken; deze laatste wet geldt namelijk niet voor heel Stiermarken, maar wel voor het grootste deel van het grondgebied.

5 Het tarief van de belasting varieert naar gelang van het voordeel dat het toerisme de belastingplichtige oplevert, gemeten aan de hand van de beroepsgroep waartoe hij behoort en, in Stiermarken en Tirol, de categorie van de gemeente waarin hij zijn zetel heeft.

6 Als heffingsgrondslag geldt in beginsel, behoudens een aantal vrijstellingen, de belastbare jaaromzet in de zin van het Bundesumsatzsteuergesetz (federale wet op de omzetbelasting) die in het betrokken Bundesland is behaald.

7 Pelzl e.a., Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e.a. en STUAG Bau-Aktiengesellschaft komen voor het Verwaltungsgerichtshof op tegen de afwijzing van hun beroep tegen de administratieve beschikkingen waarbij zij aan de toerismebelastingen zijn onderworpen. Zij voeren onder meer aan, dat deze belastingen in strijd zijn met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn. Dit luidt: „Onverminderd andere communautaire bepalingen 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."

8 Het Verwaltungsgerichtshof twijfelt aan de verenigbaarheid van de toerismebelastingen met artikel 33 van de Zesde richtlijn en heeft derhalve de behandeling van de zaken geschorst om het Hof de navolgende prejudiciële vragen te stellen:

*Zaak C-338/97*

„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 heffing (wegens haar karakter van omzetbelasting) die in een Bundesland (deelstaat) van een lidstaat van de Europese Gemeenschappen

— door alle — direct of indirect bij het vreemdelingenverkeer betrokken — ondernemers die binnen een afgebakend, nader omschreven gebied hun zetel of een vestiging hebben, per kalenderjaar moet worden betaald, waarbij alle gebieden tezamen nagenoeg het grondgebied van het Bundesland (deelstaat) omvatten, en

— waarvan het bedrag in wezen evenredig is aan de in een kalenderjaar door de ondernemer vooral in deze deelstaat behaalde omzet, doch het tarief varieert naar gelang van de intensiteit van het vreemdelingenverkeer in het betrokken gebied en van het door de wetgever aangenomen voordeel dat het vreemdelingenverkeer de betrokken economische sector (beroepsgroep) oplevert, en

— die geen aftrek van voorbelasting kent?"

*Zaak C-344/97*

„Moet 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 op het punt van het criterium 'karakter van omzetbelasting' aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat belet een toerismebelasting ('Beitrag') te innen, die als volgt is geregeld:

— de bijdrage wordt geheven van direct of indirect bij het toerisme betrokken ondernemers, en dus van een groot aantal ondernemers, doch niet van alle ondernemers;

— de bijdrage komt ten goede aan een lokale vereniging voor vreemdelingenverkeer ter financiering van de bevordering van het toerisme, respectievelijk aan een voor het gehele grondgebied van de deelstaat bevoegd fonds;

— als heffingsgrondslag geldt de jaaromzet, met uitzondering van, onder meer, de omzet uit diensten verleend aan afnemers die hun woonplaats (zetel) buiten het toepassingsgebied van de regeling hebben, voor zover het niet gaat om diensten ten behoeve van een vestiging binnen deze territoriale werkingssfeer (het Bundesland van de federale lidstaat), of om diensten aan eindverbruikers, alsook met uitzondering van de omzet uit andere diensten, voor zover deze niet uitsluitend of hoofdzakelijk binnen de territoriale werkingssfeer van de regeling (het Bundesland van de lidstaat) worden verricht;

— de hoogte van de heffing is progressief naar gelang van het door de wetgever aangenomen voordeel dat het vreemdelingenverkeer oplevert voor de sector waartoe de belastingplichtige behoort;

— op plaatsen met veel toerisme is de heffing hoger dan elders, en

— er is geen aftrek van voorbelasting?"

*Zaak C-390/97*

„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 heffing (wegens haar karakter van omzetbelasting) die in een Bundesland (deelstaat) van een lidstaat van de Europese Gemeenschappen door alle — direct of indirect — bij het vreemdelingenverkeer betrokken ondernemers die binnen deze deelstaat hun zetel of een vestiging hebben, per kalenderjaar moet worden betaald, en waarvan het bedrag in wezen evenredig is aan de in een kalenderjaar door de ondernemer in deze deelstaat behaalde omzet, doch waarvan het tarief per economische sector (beroepsgroep) varieert naar gelang van het door de wetgever aangenomen voordeel uit het vreemdelingenverkeer, en die geen aftrek van voorbelasting kent?"

9 Bij beschikking van de president van het Hof van 18 november 1997 zijn de zaken C-338/97 en C-344/97 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en het arrest. Bij beschikking van de president van de Vijfde kamer van het Hof van 15 december 1998 zijn de gevoegde zaken C-338/97 en C-344/97 en zaak C-390/97 gevoegd voor de mondelinge behandeling en het arrest.

10 Met zijn drie — gezamenlijk te behandelen — vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 33 daarvan, zich verzet tegen een heffing zoals ingevoerd bij het Steiermärkische Tourismusgesetz, het Tiroler Tourismusgesetz en het Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, die verschuldigd is door ondernemers in een Bundesland die een economisch belang hebben bij het toerisme, in beginsel wordt berekend op basis van de jaaromzet en geen aftrek van voorbelasting kent.

11 De Steiermärkische en de Tiroler Landesregierung alsook de Oostenrijkse regering en de Commissie zijn van mening, dat de Zesde richtlijn zich niet tegen een dergelijke heffing verzet. Zij stellen, dat de heffing geen bij artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting is, omdat zij niet vergelijkbaar is met de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") en geen afbreuk doet aan de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

12 Verzoekers in de hoofdgedingen menen daarentegen, dat de heffing wel als een aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel afbreuk doende, bij artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting moet worden aangemerkt.

13 In dit verband zij herinnerd aan de doelstellingen die met de invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel worden nagestreefd.

14 Blijkens de considerans van richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn"), moet de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting het instellen van een gemeenschappelijke markt mogelijk maken, waarin een niet-vervalste mededin-

ging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door afschaffing van de verschillen in belastingheffing die de mededinging kunnen vervalsen en het handelsverkeer belemmeren.

15 De invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel kreeg haar beslag bij richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn"), en bij de Zesde richtlijn.

16 Volgens vaste rechtspraak van het Hof (zie, laatstelijk, arrest van 19 februari 1998, SPAR, C-318/96, Jurispr. blz. I-785) berust het gemeenschappelijk BTW-stelsel ingevolge artikel 2 van de Eerste richtlijn op het beginsel, dat van goederen en diensten tot de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing.

17 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; in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW, zodat in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en de belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker.

18 Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden volgens de considerans van de Tweede richtlijn de omzetbelastingen in de verschillende lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

19 Daartoe laat artikel 33 van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts de vrijheid, belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.

20 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, moet met name worden nagegaan, of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de BTW. Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd, dat in ieder geval moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de BTW, belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van de BTW bezitten (zie arrest van 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, C-200/90, Jurispr. blz. I-2217).

21 Als wezenlijke kenmerken van de BTW merkt het Hof aan: de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (zie, in deze zin, arrest van 7 mei 1992, Bozzi, C-347/90, blz. I-2947).

22 Een heffing zoals ingevoerd bij het Steiermärkische Tourismusgesetz, het Tiroler Tourismusgesetz en het Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, is evenwel geen heffing die het goederen- en dienstenverkeer belast en op de handelstransacties drukt op vergelijkbare wijze als de BTW.

23 In de eerste plaats vindt er geen aftrek van voorbelasting plaats, zodat de belastingen niet enkel over de in een bepaalde fase van het productie- en distributieproces toegevoegde waarde worden geheven, maar over de totale omzet van de belastingplichtige ondernemingen.

24 In de tweede plaats worden de belastingen niet op de voor de BTW kenmerkende wijze op de eindverbruiker afgewenteld. Weliswaar mag worden aangenomen, dat een onderneming die aan de eindverbruiker verkoopt, bij de bepaling van haar prijs rekening zal houden met het bedrag aan belasting dat in haar algemene kosten is begrepen, doch niet alle ondernemingen beschikken over de mogelijkheid deze last op deze wijze af te wentelen, laat staan volledig af te wentelen.

25 Daar de toerismebelastingen in de derde plaats worden berekend op basis van de jaaromzet, met een aantal vrijstellingen, kan niet nauwkeurig worden bepaald, hoeveel belasting bij iedere verkoop of dienstverrichting op de klant wordt afgewenteld, zodat evenmin is voldaan aan de voorwaarde, dat dit bedrag evenredig moet zijn aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt.

26 De toerismebelastingen zijn bijgevolg geen verbruiksbelasting waarvan de last op de eindverbruiker drukt, maar belastingen op de activiteit van bij het toerisme betrokken ondernemingen.

27 Gesteld al dat de litigieuze belastingen in de betrokken Bundesländer algemeen of nagenoeg algemeen van toepassing zijn, dan nog is deze omstandigheid derhalve niet voldoende om ze als omzetbelasting aan te merken in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, omdat zij op de handelstransacties niet drukt op vergelijkbare wijze als de BTW.

28 Op de gestelde vragen moet derhalve worden geantwoord, dat de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 33 daarvan, zich niet verzet tegen een heffing zoals ingevoerd bij het Steiermärkische Tourismusgesetz, het Tiroler Tourismusgesetz en het Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, die verschuldigd is door ondernemers in een Bundesland die een economisch belang hebben bij het toerisme, in beginsel wordt berekend op basis van de jaaromzet en geen aftrek van voorbelasting kent.

## Kosten

29 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 de hoofdgedingen 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 beschikkingen van 12 augustus en 27 oktober 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

**De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeen-**

**schappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, inzonderheid artikel 33 daarvan, verzet zich niet tegen een heffing zoals ingevoerd bij het Steiermärkische Tourismusgesetz, het Tiroler Tourismusgesetz en het Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, die verschuldigd is door ondernemers in een Bundesland die een economisch belang hebben bij het toerisme, in beginsel wordt berekend op basis van de jaaromzet en geen aftrek van voorbelasting kent.**

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 juni 1999.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J.-P. Puissochet