lijk belastingreglement, krachtens hetwelk iedereen die gewoonlijk of bij gelegenheid op het grondgebied van de gemeente openbare vertoningen of vermakelijkheden organiseert en daarvoor een entreegeld doet betalen, een speciale belasting verschuldigd is op het brutobedrag van al de ontvangsten, heeft niet de kenmerken van een omzetbelasting in de zin van bedoelde bepaling, zodra vaststaat dat deze belasting:

— geen algemene belasting is, daar zij slechts op een beperkte categorie van goederen en diensten wordt toegepast;

— niet in elke fase van het produktie- en distributieproces wordt geheven, daar zij jaarlijks het totale bedrag van de ontvangsten van de aan de belasting onderworpen ondernemingen treft;

— niet over de bij elke transactie toegevoegde waarde, maar over het brutobedrag van alle ontvangsten wordt geheven, zodat niet nauwkeurig kan worden bepaald, welk gedeelte van de over elke verkoop of dienst geheven belasting kan worden geacht op de eindverbruiker te zijn afgewenteld.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-109/90 *

I — De feiten en de toepasselijke wetgeving

1. Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn") bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat 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."

2. Op 2 maart 1983 stelde de gemeente Overijse een belastingreglement vast, krachtens hetwelk iedereen die gewoonlijk of bij gelegenheid op het grondgebied van de gemeente openbare vertoningen of vermakelijkheden organiseert en de bezoekers of deelnemers daarvoor een entreegeld doet betalen, een speciale belasting verschuldigd

* Procestaal: Nederlands.

is op het brutobedrag van al de ontvangsten (artikel 2 van het belastingreglement). Krachtens artikel 3 van het belastingreglement is de belasting verschuldigd over het integrale bedrag van de entree-, de huur- en vestiairegelden, van de verkoop van programma's of balboekjes, van de opbrengst van alle consumpties, de bijdragen of vergoedingen welke die gelden kunnen vervangen of aanvullen, zomede van gelijk welke andere heffingen.

Krachtens artikel 4, lid 1, sub B, c van het belastingreglement bedraagt het belastingpercentage 25%. De betrokken belasting wordt jaarlijks geheven. Het belastingreglement, dat voor een periode van zes jaar was ingevoerd, is toegepast tot eind 1988.

3. Op 28 juni 1989 diende *NV Giant*, verzoekster in het hoofdgeding, een bezwaarschrift in tegen de door de gemeente Overijse voor het jaar 1988 opgelegde belasting over vertoningen en vermakelijkheden. Zij stelde, dat de belasting in strijd was met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

Volgens NV Giant heeft de belasting het karakter van een omzetbelasting en treft zij een tweede maal alle commerciële transacties waarover reeds BTW is geheven, zoals de verkoop van entreekaartjes en consumpties, zodat de omvang van de heffing afhankelijk is van het verwezenlijkte omzetcijfer. Voorts betoogt zij, dat de gemeente haar bevoegdheden heeft overschreden, daar zij zich heeft begeven op een terrein dat thans tot de uitsluitende bevoegdheid van de Europese Gemeenschappen behoort, namelijk het instellen, organiseren en harmoniseren van een belasting over het omzetcijfer. Derhalve verlangt zij vernietiging van de aanslag.

4. De *gemeente Overijse* brengt daartegen in de eerste plaats in, dat de belasting verschuldigd blijft, vervolgens dat het belastingreglement van 2 maart 1983 door de Bestendige Deputatie op 31 december 1983 is goedgekeurd, en ten slotte, dat de belasting op 13 maart 1989 door het schepencollege is ingekohierd, en dat derhalve aan alle wettelijke en administratieve formaliteiten is voldaan.

5. Van oordeel, dat voor de oplossing van het geschil uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft de Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, handelend als administratieve rechtbank in geschillen betreffende de gemeentebelastingen binnen de provincie Brabant, krachtens artikel 177 EEG-Verdrag bij beschikking van 23 januari 1990 besloten de behandeling van de zaak te schorsen tot na de uitspraak van het Hof over de navolgende prejudiciële vraag:

„Is het belastingreglement van de gemeente Overijse van 2 maart 1983, waarbij, wie gewoonlijk of bij gelegenheid openbare vertoningen of vermakelijkheden op het grondgebied van de gemeente organiseert en wie bezoekers of deelnemers daarvoor entreegeld doet betalen, een speciale belasting verschuldigd is op het brutobedrag van al de ontvangsten en waarbij in het bijzonder voor de danshuizen en de daaraan verbonden restaurants een jaarlijkse belasting van 25% wordt ingesteld op het integrale bedrag van de entree-, de huur- en vestiairegelden, van de verkoop van programma's of balboekjes, van de opbrengst van alle consumpties en de bijdragen of vergoedingen welke die gelden of prijzen kunnen vervangen of aanvullen, zomede van gelijk welke andere heffingen, al dan niet in strijd met het door artikel 33 van de EEG-richtlijn nr. 77/388 ingestelde verbod tot het heffen van andere belastingen op het zakencijfer dan de BTW?"

6. De verwijzingsbeschikking is op 19 april 1990 ter griffie van het Hof ingeschreven.

7. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. F. Buhl en B. J. Drijber, als gemachtigden.

8. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

9. Bij beschikking van 7 november 1990 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten de zaak naar de Vierde kamer te verwijzen.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. Op basis van een onderzoek van de rechtspraak van het Hof ter zake (zie met name de arresten van 27 november 1985, zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759; 8 juli 1986, zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219; 3 maart 1988, zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343; en 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink en Abemij, Jurispr. 1989, blz. 2671) merkt de *Commissie* op, dat een bijzondere belasting volgens het Hof het karakter van een omzetbelasting heeft in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, wanneer aan de drie volgende voorwaarden is voldaan: de belasting moet een algemeen karakter hebben, zij moet strikt evenredig zijn aan de prijs van de goederen en de diensten en zij moet worden afgewenteld op de eindprijs van elk goed of elke dienst, en dus uiteindelijk door de consument worden gedragen.

2. De in geding zijnde gemeentebelasting vertoont niet de genoemde kenmerken van een omzetbelasting. In de eerste plaats heeft zij geen algemeen karakter, wat blijkt uit het feit, dat zij op tweeërlei wijze is beperkt: door haar geografisch toepassingsgebied, daar zij slechts op het grondgebied van de gemeente Overijse wordt geheven, en door haar materieel toepassingsgebied, daar alleen door dansgelegenheden en dergelijke geleverde goederen en verrichte diensten aan de belasting zijn onderworpen.

3. In de tweede plaats beantwoordt de wijze waarop de betrokken belasting de handelstransacties treft, niet aan de kenmerken van de BTW. Zij treft immers jaarlijks het integrale bedrag van de ontvangsten van de aan de belasting onderworpen ondernemingen, en niet de individuele verrichtingen. Bovendien wordt de belasting slechts eenmaal per jaar geheven, en niet in de opeenvolgende handelsfasen. Bijgevolg kan men niet zeggen, dat de belasting strikt evenredig is met de prijs van de geleverde goederen en de verrichte diensten.

4. Wat in de derde plaats de afwenteling van de belasting op de door de consumenten betaalde prijs betreft, kan het gedeelte van de belasting dat de ondernemer wordt geacht op de eindverbruiker te hebben afgewenteld, niet nauwkeurig, per verrichting, worden bepaald. In casu gaat het om een belasting over bruto-ontvangsten, die eenmaal per jaar — dus niet gespecificeerd — aan de gemeente wordt betaald, zonder dat er een factuur wordt opgesteld waarop het bedrag van de gemeentebelasting per verrichting is gespecificeerd.

5. De Commissie verwijst naar het arrest van 13 juli 1989 (Wisselink en Abemij, reeds aangehaald) en merkt voorts op, dat de betrokken belasting de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel niet in gevaar brengt, omdat zij wordt geheven naast de BTW, en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan.

6. De Commissie concludeert derhalve, dat de door de gemeente Overijse ingevoerde belasting over vertoningen geen belasting is die het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn. Mitsdien geeft zij het Hof in overweging, de door de Bestendige Deputatie gestelde vraag ontkennend te beantwoorden.

M. Díez de Velasco
rechter-rapporteur